

ROGERIO HASHIMOTO

**CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA ANÁLISE DO SEU
IMPACTO NA ECONOMIA E AS PROPOSTAS PARA A
REFORMA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em controladoria.

Prof. Orientador: Prof. João Eloi Olenike

Curitiba
2006

AGRADECIMENTOS

À DEUS acima de tudo pelas portas que ele me abriu ao longo da minha vida;
À minha linda namorada, pelo incentivo à conclusão deste trabalho;
Ao meu orientador pela paciência que teve comigo;
Aos meus amigos pelo apoio incondicional.

HASHIMOTO, Rogerio. Carga Tributária Brasileira: Uma Análise Do Seu Impacto Na Economia E As Propostas Para A Reforma Tributária. O objetivo desse estudo foi entender, através de revisão bibliográfica, os principais aspectos dos tributos: sua divisão e características; a formação da carga tributária e o seu impacto de diferentes visões (pela análise de esfera de governo, por tributo, etc.); explicar sobre o processo de planejamento tributário, utilizado por várias empresas para reduzir o peso dos tributos nos seus negócios; vimos também as diferenças entre evasão e elisão fiscal e por fim explicamos alguns termos sobre a reforma tributária. Pesquisamos diversas propostas para a reforma tributária e dentre elas analisamos a Proposta de Emenda Constitucional 41/03, que hoje é a mais justa e possível de ser aprovada, segundo nosso entendimento. Concluimos que a reforma tributária é extremamente necessária para o desenvolvimento de um Brasil mais justo e acreditamos que a supracitada proposta, caso saia do papel seja uma importante ferramenta para atingir esse objetivo.

Palavras Chave: Tributos, Carga Tributária, Reforma Tributária, PEC 41/03

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS	VII
LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	VII
LISTA DE QUADROS	VII
1. INTRODUÇÃO	08
2. TRIBUTOS	09
2.1 Conceito	09
2.2 Espécies de Tributos	09
2.2.1 Tributos não Vinculados – Impostos	10
2.2.2 Tributos Vinculados – Taxas e Contribuições de Melhoria	11
2.2.2.1 Taxas.....	11
2.2.2.2 Contribuições de Melhoria.....	12
2.2.3 Contribuições Especiais	13
2.2.3.1 Contribuições Sociais	13
2.2.3.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)	13
2.2.3.3 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas.....	14
2.2.3.4 CPMF.....	14
2.2.3.5 Empréstimos Compulsórios	14
2.3 Aspectos Gerais de Tributação	15
2.3.1 Competência Tributária.....	15
2.3.1.1 Distribuição da Competência	16
2.3.1.1.1 Tributos de Competência Privativa da União.....	16
2.3.1.1.2 Tributos de Competência Privativa dos Estados.....	22
2.3.1.1.3 Tributos de Competência dos Municípios e Distrito Federal.....	25
2.3.1.1.4 Tributos de Competência Comum.....	27
2.3.2 Limitações no Poder de Tributar	27
2.3.3 Elementos Fundamentais do Tributo.....	29
2.3.3.1 Fato Gerador	29
2.3.3.2 Contribuinte	29
2.3.3.3 Base de Cálculo	30
2.3.3.4 Elementos Complementares.....	30
2.3.3.4.1 Alíquota	30
2.3.3.4.2 Adicional.....	31

2.3.3.4.3 Montante do Tributo	32
2.3.3.4.4 Prazo de Pagamento.....	32
2.4 Crédito Tributário	33
2.4.1 Conceito	33
2.4.2 Extinção do Crédito Tributário	33
2.4.3 Suspensão do Crédito Tributário	37
2.4.4. Exclusão do Crédito Tributário	38
3. CARGA TRIBUTÁRIA.....	41
3.1 Conceito	41
3.2 Evolução da Carga Tributária Brasileira	42
3.3 Comparação dos Tributos em Relação ao PIB	44
3.4 Arrecadação Tributária por Esfera de Governo	47
3.5 Arrecadação per Capita	48
3.6 Dias Trabalhados para Pagar Tributos	49
3.7 Fatores que influenciam a arrecadação tributária federal	51
4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	52
4.1 Conceito	52
4.2 Finalidades do Planejamento Tributário.....	53
4.3 Operacionalização	54
4.4 Evasão e Elisão Fiscal.....	55
4.4.1 Elisão Fiscal	55
4.4.2 Evasão Fiscal	56
4.5 A Lei Anti-Elisiva	57
4.5.1 Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos	57
4.5.2 Disposição sobre Receita ou Rendimento	58
4.5.3 Quebra de Sigilo Bancário	59
4.5.4 Cruzamento de Dados da CPMF	59
5. REFORMA TRIBUTÁRIA	60
5.1 Imposto Sobre o Valor Adicionado - IVA	61
5.1.1 Métodos de Cobrança de um IVA	63
5.2 A Proposta da Reforma Tributária	65
5.2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal	67
CONCLUSÃO	69
Referências Bibliográficas	70

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 – TABELA PROGRESSIVA DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE	31
TABELA 02 – CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA 2001 – 2005	45
TABELA 03 – ARRECADAÇÃO PER CAPITA 2001 – 2005	49
TABELA 04 – DIAS TRABALHADOS PARA PAGAR TRIBUTOS	50

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

GRÁFICO 01 – EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA 2001 – 2005	44
GRÁFICO 02 – SEGREGAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA 2005	46
GRÁFICO 03 – DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA POR ESFERA DE GOVERNO	47
GRÁFICO 04 – DISTRIBUIÇÃO FINAL DA CARGA TRIBUTÁRIA POR ESFERA DE GOVERNO	48

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 – EXEMPLO DE CÁLCULO DE MONTANTE DE TRIBUTO	32
--	-----------

1. INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje, o processo de globalização criou um mercado acirrado e altamente competitivo, exigindo cada vez mais soluções dos empresários para se manter na ativa. Para sobreviver nessa “selva”, são utilizadas diversas ações para diminuir custos e otimizar resultados a fim gerar um preço competitivo. Entretanto no Brasil isso se torna uma grande luta, devida a sua carga tributária, que representa mais da metade de todo o custo de atividade e a complexa e confusa legislação tributária.

Para fugir de todo esse ônus, que as empresas adotam diversos caminhos: seja através do lícito processo do planejamento tributário, ou de através da sonegação e da fraude.

Além disso, representantes dos três setores produtivos, instituições de pesquisa e estudos econômicos e membros do congresso nacional enviam projetos de alteração do nosso sistema tributário a fim de torná-lo mais justo e simples, apesar de nada não ter saído do papel ainda.

É a partir desse ponto que se inicia nosso estudo visando entender um pouco sobre o sistema tributário brasileiro e suas características; a carga tributária nacional e alguns de seus reflexos na economia de nosso país; os meios encontrados para tentar diminuir os seus efeitos nocivos, como no caso do planejamento tributário e por fim estudar sobre a reforma tributária: seus conceitos e algumas das diversas propostas que tramitam no congresso nacional.

2. TRIBUTOS

2.1 Conceito

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, temos como definição de tributo:

“Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Explicando de uma forma melhor, os tributos são definidos como todas as prestações obrigatórias pagas em moeda corrente nacional (em alguns casos especiais outras formas de pagamento poderão ser aceitos), que deriva de desenvolvimento de atividade normal (atos lícitos), não sendo assim penalidade por ato ilícito; criado por lei válida e eficaz e cobrada por ente da administração pública conforme a mesma lei que o criou.

2.2 Espécies de Tributo

Até a inclusão do art. 149 da Constituição Federal, os tributos se classificavam em: Tributos vinculados e não vinculados; sendo que a partir de 1º de março de 1989 foram criadas as contribuições especiais, que se subdividem em: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e contribuições sobre categorias profissionais.

2.2.1 Tributos não Vinculados – Impostos

O art. 16 do CTN define o Imposto da seguinte forma:

“Art. 16 - Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, entende-se que o imposto é um tributo que não tem uma contraprestação direta e clara, podendo ser o montante arrecadado com ele utilizado em qualquer área pública.

Os impostos são classificados pela sua competência como:

- a) Federais: exclusivos da União;
- b) Estaduais: pertencentes aos Estados Federados;
- c) Municipais: de incumbência dos Municípios.

É importante destacar que o Distrito Federal possui competência tanto aos impostos estaduais como os municipais.

Outro aspecto importante quanto à classificação dos impostos recae sobre a responsabilidade do pagamento do mesmo, visto que assim, podemos estudar o impacto que determinado tributo pode ter na pessoa jurídica.

Então, por essa classificação, podemos dividir os impostos em diretos e indiretos, como segue:

- a) Impostos Diretos – Classificam-se como Tributos Diretos aqueles em que a pessoa física ou jurídica tem relação direta e pessoal sobre o fato gerador (contribuinte de fato e de direito), ou seja, a pessoa física ou jurídica que gera a incidência do tributo é a responsável e aquele que

paga o mesmo. Incidem sobre a propriedade e renda. Ex.: IRPJ, IRPF, IPTU, ITR, IPVA, etc.

- b) Impostos Indiretos – São aqueles que recaem sobre o preço de produtos e/ou serviços. Nesse caso temos dois contribuintes: O consumidor, que paga efetivamente o imposto, inserido no preço de venda (contribuinte de fato) e a pessoa jurídica que recolhe o tributo, sendo a responsável pelo mesmo (contribuinte de direito). Ex.: ICMS, IPI, ISS, etc.

2.2.2 Tributos Vinculados – Taxas e Contribuições de Melhoria

Os tributos vinculados são aqueles que são devidos pela prestação de serviços ou pela disposição do mesmo ao contribuinte pelo ente público. Subdivide-se em taxas e contribuições de melhoria.

2.2.2.1 Taxas

As taxas, definidas pelos arts. 77 e 78 do CTN são os tributos cobrados pelo exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

O poder de polícia é explicado no art. 78 do CTN, como:

“Art. 78 – Considera-se poder de polícia atividade de administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes à disciplinada produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos”.

2.2.2.2 Contribuições de Melhoria

Quando o ente federativo realiza obras públicas que implicam valorização de imóveis privados, este poderá cobrar a chamada contribuição de melhoria.

O tributo tem com base o custo total da obra, que será rateado entre os beneficiários na proporção que a propriedade mede com a área total da obra.

Ela é definida pelos arts. 81 e 82 do CTN, que estabelecem:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e com limite individual o acréscimo valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- e) delimitação da zona beneficiada;
- f) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nelas contidas;

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.”

Devido ao grande número de requisitos a serem cumpridos, e da possibilidade do contribuinte poder impugná-la, a contribuição de melhoria praticamente não é cobrada.

2.2.3 Contribuições Especiais

Instituídas pelo art. 149 da Constituição Federal, que dá competência para a União e exclusivamente a ela, de instituir as contribuições especiais. Elas subdividem-se em: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico (Cide) e as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas.

2.2.3.1 Contribuições Sociais

Instituída pelo art. 195 da Constituição Federal, tem caráter, ora de imposto (no caso do empregador, cujo tributo incide sobre a folha de pagamento (INSS), sobre o faturamento (COFINS) e sobre o lucro (CSLL)), ora de taxa (no caso do empregado, cujo desconto em sua folha e pagamento, visa uma contraprestação direta como: assistência médico-hospitalar, aposentadoria, etc.).

2.2.3.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

De exclusividade apenas da União, a CIDE visa ajustar a economia às metas e objetivos políticos. Definida pelo art. 149 da Constituição Federal e alterada pelas Emendas Constitucionais 33/2001 e 42/2003, estas contribuições não incidem sobre as exportações, mas podem incidir em importações de produtos ou serviços estrangeiros, sendo ela ou específica ou ad valorem (baseado em faturamento, receita bruta ou valor da operação ou valor aduaneiro, em caso de importação). Temos em vigor hoje duas CIDEs que são:

- a) CIDE sobre Royalties – Instituída pela Lei nº 10.168/2000 e regulamentada pelo Decreto nº 3.949/2002, esta contribuição incide sobre os valores pagos a títulos de Royalties ou remuneração por transferência de tecnologia, serviços de assistência técnica ou cessão e licença de patentes.

- b) CIDE sobre Combustíveis – Instituída pela Lei nº 10.336/2001 e regulamentada pelo Decreto nº 4.565/2003, esta CIDE incide sobre a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível.

2.2.3.3 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas

São contribuições que os profissionais devem aos seus órgãos de registro e fiscalização que possuem natureza jurídica de autarquia.

Ex: contador – CRC, farmacêutico – CRF, fisioterapeuta – CREFITO, etc.

2.2.3.4 CPMF

Criada pela Lei 9311/96, a Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores, créditos e direitos Financeiros (CPMF) substituiu o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). Teve sua legislação alterada diversas vezes por alterações que prorrogaram sua vigência, sendo a última alteração a 75 no ADCT e EC nº. 42/2003, vigendo até 31/12/07.

2.2.3.5 Empréstimos Compulsórios

Em casos de despesas extraordinárias (Ex: casos de calamidade pública, guerra externa ou eminência ou obra de caráter urgente e de interesse nacional), a União poderá instituir o empréstimo compulsório, sendo que a receita obtida com essa arrecadação deverá única e exclusivamente atender a causa que fundamentou a sua criação. Mais tarde, a União deverá restituir o valor arrecadado aos contribuintes, embora não haja na Constituição Federal um prazo determinado.

2.3 Aspectos Gerais da Tributação

2.3.1 Competência Tributária

A Constituição Federal define o regime de governo, os poderes e reparte as competências.

No que diz respeito à administração, o Brasil adotou o regime descentralizado, dividido em União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Já quanto ao regime de governo, adotamos a República, onde existe a tripartição de poderes que são:

- Legislativo: Que elabora as Leis;
- Executivo: Que tem como papel por em prática as leis vigentes;
- Judiciário: Que julga possíveis conflitos originados ou não das leis.

Estes três poderes são independentes e autônomos, ou seja, não existe nenhuma hierarquia entre eles, tampouco interferência entre suas atribuições.

A União possui os três poderes: O Congresso Nacional, formado pelo Senado e a Câmara de Deputados (Legislativo); a Presidência da República (Executivo) e os tribunais de justiça (Judiciário).

Igualmente os Estados possuem três poderes: A assembleia do Governo do Estado (Executivo), a Assembleia Legislativa (Legislativo) e os Tribunais de Justiça (Judiciário).

Já nos Municípios temos apenas dois poderes: As Prefeituras (Executivo) e a Câmara de Vereadores (Legislativo). Divergências entre os poderes e questões Judiciais são resolvidas em varas especializadas da Justiça Estadual.

2.3.1.1 Distribuição da Competência

Para poder financiar todas as atividades dos entes federativos, a Constituição Federal, através de seus arts. 153 a 156, determinou a competência tributária da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

2.3.1.1.1 Tributos de Competência Privativa da União

De acordo com a Constituição Federal, em seu art. 153, os impostos de competência da União são os seguintes:

I. Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II

De função predominante extra fiscal, o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros contribui para administrar a atividade aduaneira e controlar as operações de comércio exterior, ora aumentando sua carga sobre essas operações numa tentativa de incentivar a comercialização de produtos nacionais, ora reduzindo essa carga a fim de reduzir os preços dos produtos nacionais aumentando o número de concorrentes.

Incide sobre todas as operações de importação, ou seja, a entrada física de bens tangíveis (bens que podem ser tocados) no nosso território.

Importações temporárias (como produtos de outros países trazidos para feira ou exposição, ou entrada de produto em transição para outro país) não devem ser consideradas como fato gerador, pois não se caracterizam realmente como importações.

II. Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE

Assim como o Imposto sobre Importação, o imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados tem mais caráter regulatório do que arrecadatário. Incide sobre todas as operações de exportação de produtos nacionais (fabricados no Brasil) ou nacionalizados (mercadorias importadas a título definitivo), excluindo as operações de exportações temporárias.

III. Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR

Definido pelo art. 43 do CTN, o IR incide sobre a aquisição jurídica ou econômica da renda (produto do capital, do trabalho, ou combinação dos dois) e dos proventos de qualquer natureza (os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de rendas).

A amplitude de sua incidência e sua materialização é informada segundo os critérios:

- Da generalidade, que prega que todos os que tiverem disponibilidade jurídica ou econômica da renda e dos proventos de qualquer natureza, devem ser tributados;
- Da universalidade, onde tudo o que for considerado renda ou provento deve ser tributado e;
- Da progressividade, em que o imposto deve ser graduado por faixas de renda, ou seja, quem gera mais renda contribui com uma alíquota maior de tributo.

IV. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Inicialmente esse tributo foi criado com fins extra fiscais, devido ao princípio da seletividade, embora hoje ele seja de grande importância arrecadatória para a União.

São considerados fatos geradores do IPI: o desembaraço aduaneiro, a saída do produto industrializado (produtos que tenham sido submetidos por processo que lhe modifique a natureza ou finalidade, assim como aperfeiçoamento para consumo) do estabelecimento, a arrecadação do produto apreendido ou abandonado que foi levado a leilão.

É um imposto não cumulativo (ou seja, o contribuinte é autorizado a compensar o imposto devido de cada operação com o imposto referente às operações anteriores) e seletivo (a sua alíquota é definida pela essencialidade do produto, definidos pela tabela do imposto sobre produtos industrializados – TIPI).

Por fim, segundo o art. 153, § 3º, III da CF o imposto sobre produtos industrializados não incide sobre operações destinadas à exportação.

V. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Imobiliários – IOF

O IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Imobiliários, tem como fato gerador as operações de crédito através da efetivação total ou parcial do montante da operação, ou ainda a sua colocação a disposição do interessado; as operações de câmbio, seja ela em moeda nacional ou estrangeira, efetivas ou colocadas à disposição do interessado; as operações de seguro através da efetivação da emissão da apólice ou documento equivalente, assim ou no caso do recebimento do prêmio, na forma de lei aplicável e; as operações relativas a títulos e valores mobiliários, sejam elas emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes.

VI. Imposto Territorial Rural – ITR

É um imposto de incidência anual que serve como instrumento auxiliador para o combate de latifúndios improdutivos, possuindo como fato gerador a propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel que não se encontra em área urbana.

Cabe explicar que o entende-se como zona rural aquela que não se enquadra no conceito de zona urbana, definida por lei municipal; ou que não possui os melhoramentos mínimos exigidos pelo art. 32 do CTN.

VII. Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF

Imposto ainda não criado, devido à não votação de Lei Complementar para instituí-lo.

Como ainda existem algumas dúvidas sobre o entendimento do termo “grandes fortunas” sendo, portanto essa Lei Complementar essencial para esclarecer sua definição e também o montante de riqueza de incidência para a tributação desse imposto.

Além dos impostos já citados, o art. 154 dá competência residual à União de instituir novos impostos através de Lei Complementar, desde que estes sejam não-cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal ou ainda em eminência ou caso de guerra externa a União poderá instituir impostos extraordinários que cessarão gradativamente como o fim das causas que os criaram.

Adicionalmente, à União foi concedida a competência pelas contribuições sociais inclusas no inciso I do art. 195 da CF, das quais podemos citar:

I. Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP

Criada pelas Leis Complementares 07/70 (PIS) e 08/70 (PASEP), estas contribuições sociais tem com objetivo garantir recursos aos trabalhadores na forma de rendimentos ou abonos-salariais. É cobrada de todas as pessoas jurídicas com exceção das micro e pequenas empresas que tenham aderido ao Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

Outrora de alíquota cumulativa, a Lei 10.637/02 acabou com a cumulatividade do PIS para as empresas optantes pelo lucro real.

II. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Instituída pela Lei Complementar 70/91, a COFINS tem com finalidade ajudar no custeamento da seguridade social, sendo os seus contribuintes todas as pessoas jurídicas de direito privado e suas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, com exceção das micro e pequenas empresas que tenham aderido ao Simples.

Assim como o PIS, a COFINS tinha incidência cumulativa, até a instituição da Lei 10.833/03 que transforma a COFINS num tributo não cumulativo.

III. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Essa contribuição social, instituída pela Lei 7.689/88 segue todas as normas de apuração e pagamento que a do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a sua base de cálculo e alíquota previstos em sua legislação em vigor.

IV. INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

Destina-se ao financiamento, do Instituto Nacional de Seguridade Social, do Seguro Acidente de Trabalho (SAT), do Sebrae, do Senai ou Senac (dependendo do ramo da empresa), do Incra, do Salário-educação e do Sesi ou Sesc (também dependendo do ramo de atividade da empresa).

É regulada pela Lei 8.212/91 e é devida tanto pelo empregador, que contribui sobre um percentual da folha de salários, quanto pelo empregado, que tem uma parte do seu salário retido pelo empregador que paga ao INSS.

V. Fundo de Garantia sobre Tempo de Serviço – FGTS

Instituído pela Lei 5.107/66 essa contribuição se destina à criação de um fundo em nome do empregado, na Caixa Econômica Federal que administra o fundo, concedendo uma pequena remuneração mensal.

Ressalta-se que essa conta só poderá ser movimentada em caso de rescisão sem justa causa, financiamento de habitação e outras hipóteses definida pelo art. 20 da Lei 8.036/90.

É calculada sobre a remuneração mensal do empregado e é devida e recolhida pelo empregador. Nos casos de demissão sem justa causa, o empregador também é obrigado a pagar uma multa sobre o saldo da conta vinculada do trabalhador.

2.3.1.1.2 Tributos de Competência Privativa dos Estados

A Constituição Federal definiu as competências tributárias para os Estados Federados, no que tange os impostos através do art. 155. São dessa forma impostos estaduais e do Distrito Federal:

I. Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD

Esse imposto, de competência dos Estados e também do Distrito Federal, tem como fato gerador a transmissão causa mortis de bens e/ou direitos ou a transmissão de qualquer bem ou direito por processo de doação (transferência de titularidade do doador para o donatário que implique no empobrecimento patrimonial do doador e enriquecimento do donatário).

II. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

Principal imposto com fins arrecadatários dos Estados, o ICMS é um imposto não cumulativo que incide sobre toda circulação de mercadorias que envolva transferência efetiva da propriedade ou posse do bem.

Outro fato gerador referente à circulação de mercadorias é definido no art. 155, § 2º, IX, a, da CF que estabelece que:

“Art. 155, § 2º (...) IX - a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

Esse segundo fato gerador causa polêmica, visto que ele coincide com o fato gerador do imposto sobre importação – II, sendo, portanto este fato gerador isolado inconstitucional.

Já no que se tratam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, temos como fato gerador o transporte oneroso de bens¹, mercadorias ou pessoas por qualquer via, desde que não sejam de competência dos municípios (nesse caso, configurando fato gerador do imposto de serviços de qualquer natureza – ISS).

¹ Segundo Greco e Lorenzo (2000, p.542) “O fato gerador não é o ato físico de transportar (= locomoção), mas o serviço cujo conteúdo seja o transporte. Desse conceito depreende-se que não há fato gerador do imposto quando se trata de transporte de carga própria feito pela própria pessoa jurídica de sua propriedade, como ocorre, por exemplo, na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa”.

Por último, configuram fato gerador do ICMS os serviços de comunicação, que não sejam os de radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita, de acordo com os parâmetros do art. 155, II, § 2º, X, d da CF.

Esse último grupo do fato gerador gera também um pouco de polêmica com o avanço tecnológico e a internet. Ainda há uma necessidade de discussão sobre a abrangência desse fato gerador, visto que, por exemplo, há dúvidas se provedores à internet deveriam ser classificados como serviços de comunicação, sendo desse modo aptas de cobrança do imposto; ou veículos de divulgação de informações, onde se enquadram como serviços de valor adicional – definido na Lei nº. 9472/97, art. 61, § 1º que diz:

“art. 61 – Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º - Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição”.

Assim sendo, as empresas provedoras à internet seriam classificadas como usuárias do serviço de comunicação para dispor seu serviço, que agrega um valor à mais ao usuário final, não sendo esse serviço enquadrado como serviço de comunicação suscetível à cobrança do ICMS.

Igualmente como o IPI, o ICMS é um imposto não cumulativo e tem alíquotas seletivas, de acordo com a essencialidade do produto ou serviço. Nas operações interestaduais, o ICMS varia de acordo com os regulamentos de cada estado, mas com alíquota máxima determinada pelo Senado Federal.

III. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

É um imposto de incidência anual que tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor² de qualquer espécie, após seu licenciamento.

2.3.1.1.3 Tributos de Competência dos Municípios e Distrito Federal

São de competência dos Municípios os seguintes tributos, segundo o art. 156 da Constituição Federal e do Distrito Federal pelo art. 147 da mesma:

I. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

O Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana atinge todas as propriedades que estão situadas em zona urbana, tendo incidência anual.

Considera-se como zona urbana aquelas que abrigam pelo menos dois dos melhoramentos constantes no art. 32, § 1º do CTN como segue:

² Yoshiaki Ichihara (2000, p.245) esclarece que é “entendido com qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizada e destinada ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens”. Assim não serão tributados apenas automóveis, mas também outros veículos como motos, embarcações, ultraleves, etc.

“Art. 32 (...) § 1º - para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado”.

Por fim, embasado na EC nº. 29/2000, foi autorizado aos municípios cobrar alíquotas diferenciadas do IPTU, de acordo com a localização e a finalidade das propriedades.

II. Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*, a qualquer Título, por Ato Oneroso, Imóveis, Exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos à sua Aquisição – ITBI

O ITBI é um imposto que incide sobre a transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis, junto com o respectivo registro no Cartório de Registro de Imóveis, excluindo-se então a simples promessa de compra e venda. Ele também não incidirá sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio líquido de pessoa jurídica em realização de capital; nem nos processos de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo as de atividade preponderante de compra e venda desses bens ou direitos, locação ou arrendamento mercantil (art. 156, § 2º da CF).

III. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

O ISS é um imposto municipal, entretanto o Distrito Federal também pode cobrar esse imposto no território de sua jurisdição.

Possui como fato gerador toda a prestação de serviços constantes na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03, assim como as

operações de serviços provenientes do exterior, incluindo as que tenham sido iniciadas fora do país; ainda que esta não seja a atividade principal da empresa. Nos casos de prestação de serviços com entrega ou uso de mercadorias, estas ficam isentas de cobrança do ICMS, excetuando os casos expressos na lista de serviços.

Ficam isentas da cobrança do ISS as operações de exportação de serviços, os serviços de empregados, trabalhadores avulsos, diretores ou membros dos conselhos consultivos e fiscais das sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes (administradores) e dos gerentes delegados (gerentes prepostos).

2.3.1.1.4 Tributos de Competência Comum

Todos os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) poderão cobrar taxas referentes a serviços ou de exercício de poder polícia, assim como contribuições de melhoria que prestarem ou colocarem à disposição do contribuinte, respeitando a separação entre si.

2.3.2 Limitações no Direito de Tributar

O poder de arrecadar concedido pela CF para custear as atividades do governo não é absoluto, tendo limites impostos pela própria Constituição. Esses limites são chamados de princípios constitucionais tributários, que prevalecem sobre qualquer norma jurídica. Os princípios constitucionais tributários são os seguintes:

1. **Princípio da Legalidade:** De acordo com esse princípio, um tributo só pode ser criado ou aumentado (sendo esse termo entendido tanto como aumento da alíquota como ampliação de sua base de cálculo) através de lei ordinária (art. 150, inciso I);

2. Isonomia Tributária: Segundo esse princípio, o tratamento dado aos contribuintes que se encontra em equivalente situação, deve ser igual, independente de qualquer influência que eles possam ter (art.150, inciso II);
3. Irretroatividade Tributária: Todo tributo instituído, só será aplicada após a sua entrada em vigor, isto é, ela não poderá afetar a fatos que ocorreram antes desse período (art. 150, inciso III-a);
4. Anterioridade: Instituído pelo inciso III, alínea b, esse princípio estabelece que nenhum tributo deve ser efetivamente criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro do ente federativo, exceto nos casos de alteração de alíquota de impostos federais (II,IE, IPI e IOF) e das contribuições sociais;
5. Noventena: Como o princípio da anterioridade se tornara na prática ineficaz, pelo fato dos entes federativos aumentarem seus tributos por leis publicadas no fim de dezembro, foi acrescentada, pela EC 42/2003, uma nova alínea no inciso III, onde se estabelece um prazo mínimo de noventa dias para a efetiva aplicação de tributos.
6. Reserva de Lei Complementar: O art. 146 da constituição define que elementos como: definição dos tributos e se suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, assim como tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas devem ser definidos por Lei Complementar, cuja exigência para aprovação é mais rigorosa.
7. Reserva de Lei para Renúncia Fiscal: Nos casos que qualquer tipo de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito

presumido, anistia ou remissão relativos à tributos, só poderá se dar por lei do ente competente de arrecadar o tributo (art.150 § 6º).

2.3.3 Elementos Fundamentais do Tributo

2.3.3.1 Fato Gerador

O Fato Gerador pode ser entendido como um ato ou mesmo a intenção dele que, prevista em abstrato na lei, gera a obrigação tributária (Ex: A prestação de serviços é fato gerador do ISS, a circulação de mercadorias é fato gerador do ICMS, o recebimento de rendas é fato gerador do IR, dentre outros).

A partir da concretização do fato gerador pode nascer uma obrigação principal (art. 114 do CTN), sempre de natureza pecuniária, ou seja, o pagamento do tributo; e/ou uma obrigação acessória (art. 115 do CTN), que consiste de um dever administrativo (Ex: emissão de notas fiscais, escrituração em livros contábeis, etc.).

2.3.3.2 Contribuinte

Denomina-se contribuinte a pessoa física ou jurídica passiva da obrigação tributária, sendo que essa tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Por exemplo: Empresa importadora – Imposto de Importação; Indústria – IPI, etc.

Ainda dentro do conceito de contribuinte, temos o chamado responsável que é a pessoa que a lei escolhe para responder pela obrigação tributária em nome do contribuinte de fato devido à dificuldade do poder público alcançá-lo. Nesse caso, o responsável arrecada o montante do tributo, geralmente através de retenção de pagamentos do contribuinte e fica obrigado ao repasse ao Fisco (Ex: IRRF, a parte do empregado do INSS, ICMS e IPI referentes a notas de compras, etc.).

2.3.3.3 Base de Cálculo

É o valor sobre o qual se aplica um percentual (alíquota) a fim de ser conhecer o valor devido do tributo Ex: Faturamento mensal – COFINS, Folha de salários – INSS, montante real presumido ou arbitrado da renda ou de proventos de qualquer natureza – IR, etc.

A base de cálculo dos impostos será sempre definida através de Lei Complementar (art. 146 da CF) e sua alteração está sujeita aos princípios da anterioridade, legalidade e irretroatividade.

2.3.3.4 Elementos Complementares

São elementos que ao contrário dos fundamentais, podem ser instituídos através de lei ordinária (sendo os fundamentais definidos apenas por lei complementar). São eles:

2.3.3.4.1 Alíquota

É geralmente um valor percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o valor devido do tributo a ser pago.

As alíquotas se subdividem em quatro tipos:

- Alíquotas fixas: Utilizadas geralmente para a aplicação de multas, as alíquotas fixas consistem num valor já determinado por lei seja em moeda ou em unidades de moeda fiscal. Não é muito utilizada devido à sujeição da moeda à desvalorização pela inflação. Ex: Multa de 100 UFIRs;

- Alíquotas *ad valorem* ou proporcionais: São as mais utilizadas para o cálculo de tributos. Consiste num percentual definido em lei que aplicado sobre a base de cálculo, gera o montante devido do tributo. Ex: A alíquota do Imposto de Renda é de 15% sobre o lucro real presumido ou arbitrado;
- Alíquotas específicas: É no caso em que se determina um valor em moeda sobre uma unidade de medida (metro, litro, quilos, etc.). Ex: R\$ 250,00 por tonelada.
- Alíquota progressiva: É o caso onde existe uma elevação do percentual da alíquota em detrimento ao aumento da base de cálculo através de tabela, determinada por lei complementar. Temos como exemplo a tabela 01 de alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte como segue:

TABELA 01 – TABELA PROGRESSIVA DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE

Base de Cálculo Mensal	Alíquota	Dedução
Até R\$ 1.164,00	Isento	-
De R\$ 1.164,01 até R\$ 2.326,00	15%	R\$ 174,60
acima de R\$ 2.326,00	27,5%	R\$ 465,35

Fonte: Receita Federal

2.3.3.4.2 Adicional

Em alguns casos, além do pagamento do montante devido de um tributo, a lei determina o pagamento de mais um valor, determinado de adicional, sendo entendido como um aumento de alíquota fixada através de um outro parâmetro de apuração. Esse adicional é calculado sobre uma base de cálculo própria, que é determinada pela lei que a instituiu.

Como exemplo mais claro temos o Imposto de Renda que possui um adicional de 10% sobre o lucro real que exceder R\$ 20.000,00 mensais (§ 3º do art. 542 do RIR).

2.3.3.4.3 Montante do Tributo

Consiste do resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, cujo valor é devido pelo contribuinte ao Ente Federado. Como exemplo, calculamos o montante do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica sobre o Lucro Real com uma base de cálculo R\$ 10.000,00 e alíquota de 15% (Quadro 01):

QUADRO 01 – EXEMPLO DE CÁLCULO DE MONTANTE DE TRIBUTO
$15\% \times R\$ 10.000,00 = R\$ 1.500,00$

Conforme o caso apresentado acima, encontramos o montante devido do IRPJ é R\$ 1.500,00.

2.3.3.4.4 Prazo de Pagamento

Também determinado por lei ordinária, o prazo de pagamento nada mais é do que a estipulação de data para a entrega do montante devido ao órgão arrecadador. Caso não seja feito o pagamento na data prevista, o ente público poderá aplicar as sanções previstas na lei pela inadimplência.

2.4 Crédito Tributário

2.4.1 Conceito

O vínculo jurídico que obriga o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ao sujeito passivo (Estado) configura a obrigação tributária (na visão do sujeito passivo) e crédito tributário (na visão do sujeito ativo).

Portanto, entende-se como crédito tributário o direito que o Estado tem com o sujeito passivo de valor decorrente da ocorrência de fato gerador, descrito em lei tributária.

2.4.2 Extinção do Crédito Tributário

A extinção do crédito tributário é quando termina o direito de cobrança da Fazenda Pública da obrigação tributária. Os arts. 156 a 164 e 170 a 174 estabelecem as modalidades de extinção do crédito tributário como as seguintes:

- **Pagamento**

É a forma mais comum de extinção do crédito tributário, que consiste na entrega do valor devido pelo sujeito passivo ao órgão arrecadador, correspondendo assim ao cumprimento da obrigação tributária principal, estabelecendo os requisitos essenciais do pagamento que são: local (o pagamento deve ser feito na repartição fixada em lei), tempo (feito em tempo hábil, fixado em lei) e forma (sempre em dinheiro).

- **Compensação**

A compensação consiste na hipótese das duas pessoas (ativa e passiva) possuírem crédito uma da outra e a possibilidade da compensação desses créditos até o ponto onde se contrabalançam (Ex: Pessoa jurídica que é devedora de um tributo e que ao mesmo tempo possui um crédito junto ao Estado por causa de cobrança de tributo indevido). Existem, porém algumas exigências que devem ser atendidas para a compensação de tributos: ser de mesma natureza tributária, ser líquidos e certos e ser vincendos; além necessitar de ser de lei expedida pelo ente público competente para instituir ou alterar o tributo a ser compensado;

- **Transação**

À luz do direito tributário, a transação é um acordo estabelecido pela administração pública por meio de lei a fim de dar fim a um litígio sobre o pagamento de um crédito tributário (Ex: parcelamento de débitos fiscais);

- **Remissão**

A remissão é perdão total ou parcial do pagamento do crédito tributário vencido. Vale lembrar que esse perdão não se aplica às penalidades pela falta do pagamento, ou seja, o sujeito passivo é obrigado a pagar estes valores (multa, juros, correção monetária). Sua concessão se dá somente por lei da pessoa pública competente para alterar o tributo em questão e a extinção do crédito só ocorre após ser efetivada por meio de despacho da autoridade fazendária

- **Prescrição**

Prescrição: É a perda do direito do ente público de propor ação judicial para cobrança de tributo ocorrida pela inércia do fisco de propor ações de

execução fiscal no prazo determinado. No âmbito tributário esse prazo é de cinco anos a contar da data do lançamento válido para a constituição do crédito (art. 174 do CTN);

- **Decadência**

Diferente da prescrição, na decadência existe a perda ao direito de constituição do crédito tributário, quando decorrido prazo determinado de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva;

- **Conversão do Depósito em Renda**

Essa modalidade de extinção, prevista no inciso IV do art. 156 refere-se quando o contribuinte contesta a validade do tributo. Quando ele faz isso, ele deve fazer um depósito em juízo que terá um dos dois destinos com o fim do processo judicial: ou o crédito tributário se extingue e o valor do depósito é devolvido ao contribuinte, ou ele é revertido à administração pública. Essa reversão ao Poder Público que recebe a denominação de Conversão de Depósito em Renda;

- **Pagamento Antecipado e Homologação do Lançamento**

Existem alguns tributos sujeitos ao lançamento de homologação (confirmação) que permitem ao contribuinte antecipar o pagamento do tributo antes da confirmação de seus atos por parte da administração pública. Quando se concretiza a homologação (que pode ser tácita ou explícita), extingue-se o crédito tributário pela antecipação feita;

- **Consignação em Pagamento**

Consiste na ação onde o contribuinte deposita em juízo o valor referente ao pagamento do tributo³, quando a administração pública se recusa a recebê-lo. Caso a administração perca a ação ou resgate o valor do depósito em juízo, extingue-se o crédito tributário, convertendo-se em renda para esta. Caso o contribuinte perca, ele terá que pagar o tributo com juros de mora conforme dispositivo legal (art. 164, § 2º, do CTN);

- **Decisão Administrativa Irreformável**

É quando, terminado um processo no âmbito administrativo público e que não cabem mais recursos decidem pelo pagamento ou extinção do crédito tributário. São irreformáveis na esfera administrativa, apesar de serem passivas de mudança através de processo judiciário;

- **Decisão Judicial Transitada em Julgado**

Esse termo é utilizado quando se esgotam todos os recursos possíveis em lei de um processo. No direito tributário, é quando termina a última instância de um processo de crédito tributário, sendo a decisão do juiz a que deverá ser acatada por ambas as partes. Como na decisão administrativa ela pode acabar no pagamento ou na extinção do crédito tributário;

- **Pagamento Indevido e Restituição**

Apesar de estar incluso dentro das modalidades de extinção do crédito tributário, o pagamento indevido não configura especificamente uma extinção,

³ Segundo Hugo de Brito de Machado (2001, p. 185): "Pagar não é apenas um dever, mas também um direito. Posto isso existe uma ação própria para proteger o direito de quem tem o sujeito passivo de pagar um tributo".

visto é um pagamento de crédito que não existia realmente. Esse pagamento indevido gera um crédito do sujeito passivo perante a administração pública.

2.4.3 Suspensão do Crédito Tributário

A suspensão do crédito tributário é uma medida tomada pelo sujeito passivo ou estabelecimento do Poder Público para impedir a exigibilidade de um crédito tributário. (arts. 151 a 155 do CTN) durante um determinado tempo Configuram hipóteses legais para a suspensão do crédito tributário:

- **Moratória**

Corresponde a uma concessão do Poder Público de um prazo de pagamento da obrigação tributária maior do que o estipulado em Lei, postergando a aplicação das penalidades pelo atraso do pagamento. No caso do não pagamento pelo contribuinte, a moratória é revogada, aplicando todas as penalidades;

- **Depósito do Montante Integral do Crédito Tributário**

É um depósito feito pelo contribuinte que ingressa com processo judicial para discussão da cobrança total ou parcial do tributo. Esse depósito evita a cobrança de multa, juros e correção monetária, assim com impede a administração pública de exigir o crédito tributário, enquanto decorrer o processo;

- **Reclamações e Recursos Administrativos**

Quando o sujeito passivo discute perante a autoridade competente à arrecadação e fiscalização do tributo no tocante da validade da exigência tributária, ele pode fazer de duas formas: através de uma consulta (quando o contribuinte não tem certeza se é obrigado ao pagamento do tributo) ou por

recurso administrativo, casos estes em que se dá a suspensão do crédito tributário até que se concluem os processos;

- **Concessão de Liminar em Mandato de Segurança**

Quando o agente administrativo agir de forma ilegal ou abusiva na cobrança de tributos a ponto de desrespeitar o direito líquido e certo, a pessoa que se sentiu lesada pode ajuizar um mandato de segurança a fim de obter uma ordem judicial (chamada liminar) que suspenda a cobrança do crédito até decisão judicial definitiva;

- **Concessão de Liminar em Tutela Antecipada em Outras Ações Judiciais**

A Lei Complementar 104/01 estendeu a suspensão do crédito tributário à liminar ou tutela antecipada nos casos de processo de outras espécies de ação judicial, além do mandato de segurança;

- **Parcelamento**

A Lei Complementar 104/01 adicionou ao art. 151 do CTN o inciso VI que inclui o parcelamento como hipótese legal para suspensão tributária. Então nessa hipótese o crédito tributário fica suspenso enquanto o parcelamento estiver sendo cumprido. Caso haja descumprimento total ou parcial do parcelamento, ele cessa a suspensão do crédito que será cobrado judicialmente por execução fiscal.

2.4.4 Exclusão do Crédito Tributário

A exclusão acontece quando existem todos os fatores para que se configure o crédito tributário, mas por uma concessão ou benefício do Poder Público ele é dispensado da obrigação principal e das penalidades pelo não cumprimento dela,

apesar do contribuinte ainda estar sujeito às obrigações acessórias. De acordo com o art. 175 do CTN, existem duas hipóteses que configuram a exclusão tributária:

- **Isenção**

Apresentada no art. 175, inciso I do CTN e especificada nos arts. 176 a 179; consiste na exclusão do crédito tributário através da dispensa concedida pelo legislador, mediante lei, por exclusão da hipótese de incidência em algumas situações, tais como: espaço (limita a incidência de tributo a certa região), tempo (exclui a incidência durante um determinado período de tempo), pessoa (afasta o alcance da lei a um determinado grupo de pessoas ou empresas) ou materialidade (a incidência só ocorre a partir de uma determinada base de cálculo).

A isenção, de caráter específico, é apresentada de diversas formas, presentes na forma de lei que as criou, sendo estas:

- a) Condicionada: Nesse caso, para que o contribuinte goze do direito à exclusão, além de se enquadrar na situação de exclusão tributária, ele precisa cumprir outras metas exigidos em lei, devendo o mesmo provar preenchimento dos mesmos. Por exemplo: Necessidade de quadro mínimo de funcionários, um prazo mínimo de atividade;
- b) Incondicionada: Esta forma atinge um número maior de beneficiários, já que o único item a ser preenchido é a situação de exclusão. Ex: Contribuintes com renda máxima de R\$ 240.000,00. Nesse caso qualquer empresa que possuir renda inferior ao estipulado estará isento;
- c) Por prazo certo: A exclusão tributária gerada nesta forma incide durante um prazo pré-determinado. Caso Haja uma revogação da exclusão tributária, os contribuintes que já obtiveram o gozo desse direito não o perderão, até o fim dele. Ex: As empresas instaladas na

Zona Franca de Manaus tem isenção tributária durante 20 anos. Caso a lei que a instituiu fosse revogada, somente as novas empresas não gozariam mais do direito. As que já se utilizavam desse direito só o perderão quando se esgotar o prazo;

- d) Por prazo indeterminado: É quando a isenção fica vigente até que seja revogada, entretanto caso o tributo em questão seja sujeito ao princípio da anterioridade, essa revogação, que instituirá um tributo, deverá observar este princípio para não ferí-lo

Ressalta-se que o conceito de isenção não se confunda com o de imunidade, estabelecida pela Constituição Federal, que impede que: União, Estados, Municípios e Distrito Federal tributem determinada pessoa, ou categoria de pessoas, a fim de proteger valores fundamentais para a Nação brasileira como o princípio do federalismo, a assistência social, as atividades religiosas, o acesso à cultura e as informações.

- **Anistia**

A Anistia é como se fosse um perdão, estipulado em lei, das penalidades pecuniárias que normalmente se aplicariam ao contribuinte, ou seja, o contribuinte fica isento do pagamento de multa, juros e qualquer outro valor devido ao não pagamento do tributo, apesar da importância principal ainda ser devida.

A concretização da anistia acontece a partir do despacho da autoridade administrativa competente ao tributo em questão e não é concedida em casos de crimes ou contravenções tributárias.

3. CARGA TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito

A carga tributária consiste na somatória de todos os valores arrecadados pelos entes públicos na forma de tributos.

Sua representação em relação ao PIB é apresentada na forma percentual, a fim de facilitar a visualização de quanto da produção total de um país ou região se destinou aos cofres públicos.

Para se chegar a esse percentual, calcula-se a somatória de toda a arrecadação tributária coletada no país, dividida pelo seu produto interno bruto (PIB).

O PIB – Produto Interno Bruto é o principal indicador da atividade econômica, que mede o valor de toda produção realizada dentro das fronteiras geográficas de determinada região, num determinado período, independente da nacionalidade de quem as produziu. A sua variação, comparado com outro período distinto (geralmente feita entre anos), indica o desempenho da economia daquela região: Caso haja aumento do PIB, dizemos que houve um crescimento econômico, caso seja nula, é apontada uma estagnação e no caso de queda, é entendida como recessão.

A arrecadação tributária é o montante total de impostos e contribuições de determinada região nos diferentes ramos de atividade. Sua variação acontece de duas formas: através da variação do PIB ou oriundos de alterações na legislação vigente.

O aumento da arrecadação tributária proveniente do aumento do PIB, denominada por alguns como “aumento saudável” não influi no percentual da carga tributária. Logo, quando nota-se o aumento da carga tributária ao comparar dois

períodos distintos, podemos concluir que houve uma elevação da proporção tributos/PIB, geralmente ocasionada por aumento de alíquotas ou base de cálculos, maior abrangência do fato gerador ou ainda por instituição de novos tributos.

Por fim, vale ressaltar que a carga tributária leva em consideração apenas os valores nominais, tanto para a arrecadação quanto ao PIB. Assim, uma das condições para o aumento da carga é que o crescimento da arrecadação tributária seja maior do que o do produto interno bruto, não sendo levado em conta os efeitos da inflação sobre a variação da arrecadação quanto ao do PIB.

3.2 Evolução da Carga Tributária Brasileira

O registro sistemático das contas nacionais do Brasil começou a partir de 1947, ano em que a carga tributária situava-se na faixa de 13,8% do PIB. A partir desse ponto, a carga tributária apresentou um lento crescimento até 1958, quando chegou à faixa de 18,7%, quando começou um processo de queda reduzindo seu percentual a 15,8% do PIB em 1962, em meio a uma crise constitucional. Nesse ponto que foi feita a mais profunda reforma tributária que o nosso país passou.

A reforma tributária da década de 60, apesar de não favorecer a equidade, era tecnicamente avançada para época ao adotar a tributação sobre o valor adicionado tanto para o principal imposto estadual como para o imposto sobre produtos industrializados (essa adoção estava prevista para países da Comunidade Econômica Européia, mas era utilizada apenas pela França),

Além disso, ela reduziu consideravelmente a tributação cumulativa e reformulou o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, aumentando drasticamente o seu poder arrecadador. Com todas essas reformas, a carga tributária atingiu um patamar de 25% do PIB no final da década de 60 e durante toda a década de 70.

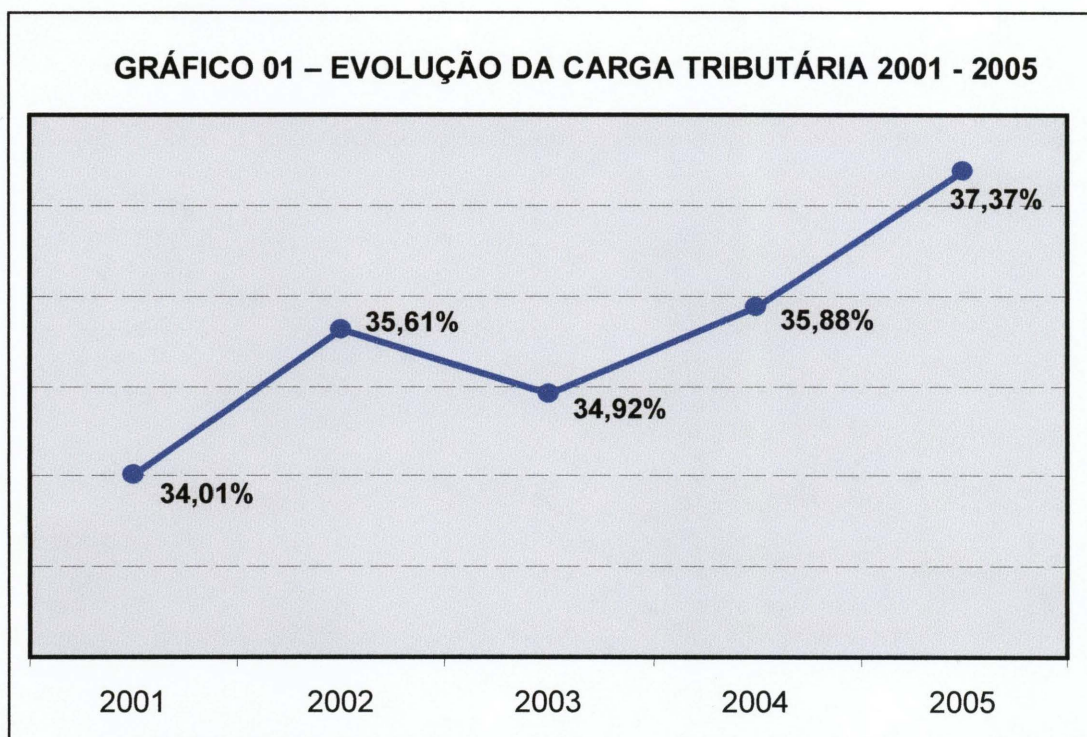
Durante a década de 80, a carga tributária manteve o mesmo nível, apresentando até certo crescimento até 1983, quando inicia nova fase de queda que se prolongou ao longo do resto da década. Com o excelente resultado obtido pelo plano Collor em 1990 (28,8% do PIB), a carga tributária mantém o crescimento do início da década de 80.

Por fim, com a implantação do Plano Real em 1º de julho de 1994, a estabilização econômica por ele gerada proporcionou um ambiente favorável para o crescimento da carga tributária em relação ao PIB. Assim, a carga tributária alcançou o percentual de 29,8% do PIB, a mais alta que o país já teve até então.

Entretanto, a política de valorização do real, implementada para a entrada de produtos estrangeiros e aumento da concorrência interna para acelerar a redução das taxas de inflação prejudicou muito as exportações, que junto com o aumento das importações gerou um desequilíbrio da balança comercial reduzindo o superávit a partir de sua instituição e gerando um déficit a partir de 1996. Só em Janeiro de 1999 com o processo de desvalorização do real foi iniciado um processo de recuperação lenta do superávit nas operações externas.

No tocante à carga tributária, desde a implantação do real, houve uma trajetória de crescimento, ano após ano, batendo a faixa dos 30% do PIB a partir de 1999 e alcançando a incrível marca de 37,37% do PIB em 2005.

Para exemplificarmos, relacionamos a tabela 01, onde podemos ver a trajetória da carga tributária nos últimos cinco anos:



Fonte de Dados: Receita Federal

Excetuando por uma pequena queda em 2003, causada por uma retração das atividades no primeiro semestre do mesmo ano. A partir do segundo semestre, a atividade se recompõe, reiniciando a trajetória de crescimento.

3.3 Comparação dos tributos em relação ao PIB

Na tabela 03, é apresentada a arrecadação tributária detalhada por tributo e segregada por esfera de arrecadação. Nela podemos observar a arrecadação bruta por montante seu percentual frente ao PIB comparativa nos últimos cinco anos.

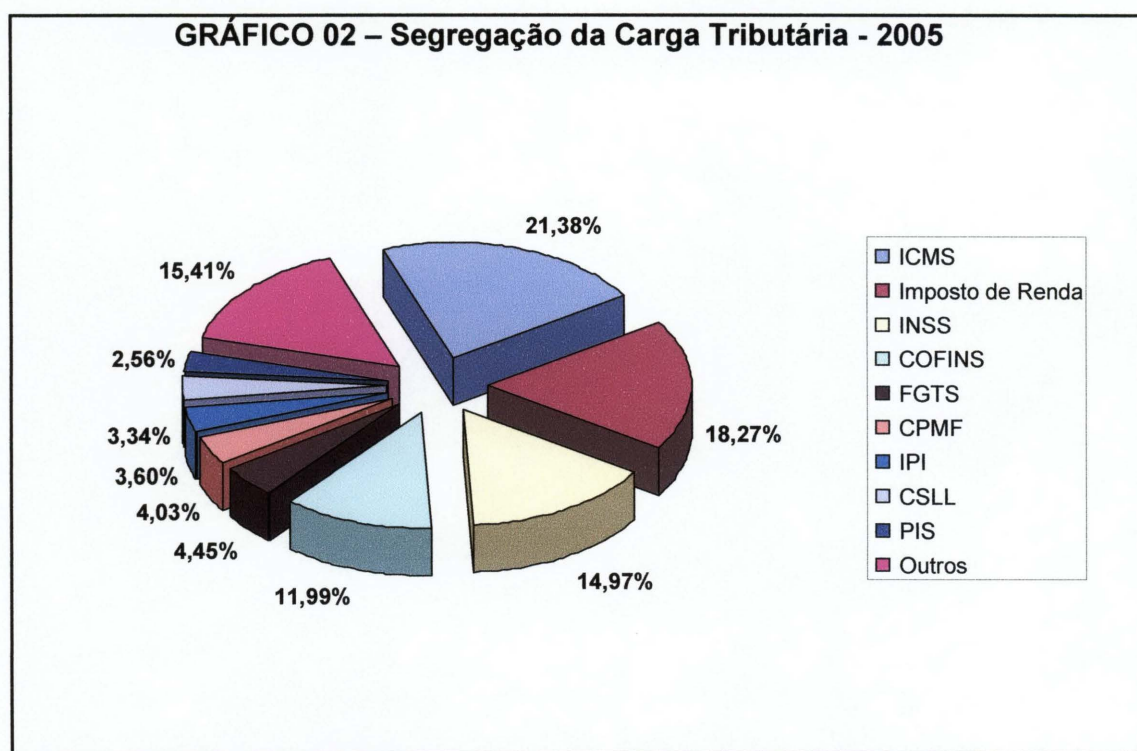
Tabela 02 – Carga Tributária Bruta 2001 - 2005

ANO (PIB)	2.001 (1.198.736)		2.002 (1.346.028)		2.003 (1.556.182)		2.004 (1.766.621)		2.005 (1.937.598)	
	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB
UNIÃO	281.300	23,47	335.441	24,92	377.285	24,24	441.594	25,00	507.172	26,18
Orçamento Fiscal	102.982	8,59	123.385	9,17	132.931	8,54	147.352	8,34	174.528	9,01
IMPOSTO DE RENDA	70.126	5,85	90.673	6,74	100.053	6,43	109.622	6,21	132.287	6,83
Pessoa Física	3.747	0,31	4.109	0,31	4.774	0,31	5.799	0,33	6.869	0,35
Pessoa Jurídica	16.276	1,36	32.035	2,38	32.614	2,10	37.020	2,10	49.446	2,55
Retido na Fonte	50.103	4,18	54.529	4,05	62.665	4,03	66.803	3,78	75.972	3,92
IMP. S. PRODUTOS INDUSTR.	19.328	1,61	19.659	1,46	19.600	1,26	22.538	1,28	26.096	1,35
IMP. S. OPERACOES FINANC.	3.561	0,30	3.996	0,30	4.420	0,28	5.209	0,29	6.058	0,31
IMP. S. COMERCIO EXTERIOR	9.107	0,76	7.970	0,59	8.144	0,52	9.181	0,52	9.062	0,47
IMP. TERRITORIAL RURAL	197	0,02	191	0,01	234	0,02	245	0,01	276	0,01
IMP. PROV. MOV. FINANC. (IPMF)	0,1	0,00	1,3	0,00	0,0	0,00	0	0,00	0	0,00
TAXAS FEDERAIS	342	0,03	354	0,03	345	0,02	371	0,02	323	0,02
DEMAIS	322	0,03	541	0,04	136	0,01	187	0,01	426	0,02
Orçamento Seguridade	149.779	12,49	173.813	12,91	201.624	12,96	246.466	13,95	281.036	14,50
CONTRIB. P/ PREV. SOCIAL	61.060	5,09	71.028	5,28	80.730	5,19	93.765	5,31	108.434	5,60
COFINS	45.507	3,80	50.913	3,78	58.216	3,74	77.593	4,39	86.794	4,48
CPMF	17.157	1,43	20.265	1,51	22.987	1,48	26.340	1,49	29.150	1,50
CONTRIB. S. LUCRO LIQUIDO	9.016	0,75	12.507	0,93	16.200	1,04	19.575	1,11	24.189	1,25
PIS	9.999	0,83	11.219	0,83	14.654	0,94	17.116	0,97	18.570	0,96
PASEP	1.168	0,10	1.278	0,09	2.032	0,13	2.301	0,13	2.880	0,15
CONTRIB. SEG. SERV. PÚBLICO	3.813	0,32	4.424	0,33	4.453	0,29	7.179	0,41	8.231	0,42
OUTRAS CONTRIB. SOCIAIS	2.058	0,17	2.181	0,16	2.351	0,15	2.597	0,15	2.787	0,14
Demais	28.539	2,38	38.242	2,84	42.730	2,75	47.775	2,70	51.608	2,66
FGTS	21.074	1,76	22.422	1,67	24.956	1,60	28.269	1,60	32.248	1,66
CIDE COMBUSTIVEIS	0	0,00	7.583	0,56	8.406	0,54	7.816	0,44	7.681	0,40
OUTRAS CONTRIB. ECONOMICAS	1.106	0,09	1.231	0,09	1.460	0,09	1.917	0,11	1.376	0,07
SALARIO EDUCACAO	3.123	0,26	3.661	0,27	4.005	0,26	4.831	0,27	5.906	0,30
SISTEMA "S"	3.235	0,27	3.346	0,25	3.903	0,25	4.942	0,28	4.397	0,23
ESTADOS	108.066	9,02	123.683	9,19	142.284	9,14	165.324	9,36	186.493	9,62
ICMS	94.267	7,86	105.386	7,83	120.233	7,73	138.275	7,83	154.810	7,99
IPVA	6.287	0,52	7.017	0,52	7.740	0,50	8.910	0,50	10.497	0,54
ITCD	339	0,03	519	0,04	874	0,06	710	0,04	795	0,04
TAXAS	1.659	0,14	1.963	0,15	2.281	0,15	2.881	0,16	3.458	0,18
PREVID. ESTADUAL	5.139	0,43	7.971	0,59	10.008	0,64	11.688	0,66	13.402	0,69
OUTROS (AIR, ICM, ETC)	375	0,03	827	0,06	1.149	0,07	2.860	0,16	3.531	0,18
MUNICIPIOS	18.302	1,53	20.244	1,50	23.774	1,53	26.892	1,52	30.448	1,57
ISS	6.865	0,57	7.886	0,59	9.130	0,59	10.844	0,61	12.879	0,66
IPTU	5.218	0,44	6.501	0,48	7.723	0,50	8.602	0,49	9.580	0,49
ITBI	1.064	0,09	1.422	0,11	1.508	0,10	1.608	0,09	1.715	0,09
TAXAS	3.629	0,30	2.394	0,18	2.638	0,17	2.604	0,15	2.571	0,13
PREVID. MUNICIPAL	1.123	0,09	1.962	0,15	2.670	0,17	3.118	0,18	3.576	0,18
OUTROS TRIBUTOS	404	0,03	79	0,01	105	0,01	115	0,01	127	0,01
TOTAL	407.668	34,01	479.368	35,61	543.344	34,92	633.810	35,88	724.113	37,37

Fonte de Dados: Receita Federal

Ao se analisar o quanto cada tributo contribui para a formação da carga tributária, estudando apenas o ano de 2005, podemos salientar que dos cinco maiores, que representam 71,06% de toda a carga tributária, quatro deles (52,79% da CT) constituem de tributos indiretos, acarretando num aumento do preço de venda e tornando mais difícil de ser inserido num mercado competitivo (vide tabela 03).

Outro detalhe observado é quanto ao ICMS, maior imposto em matéria de arrecadação: O Brasil é o único país no mundo em que seu tributo de maior arrecadação é de competência estadual, fato este causado principalmente pelas falhas da sua legislação, promovendo o efeito chamado “Guerra Fiscal”⁴.

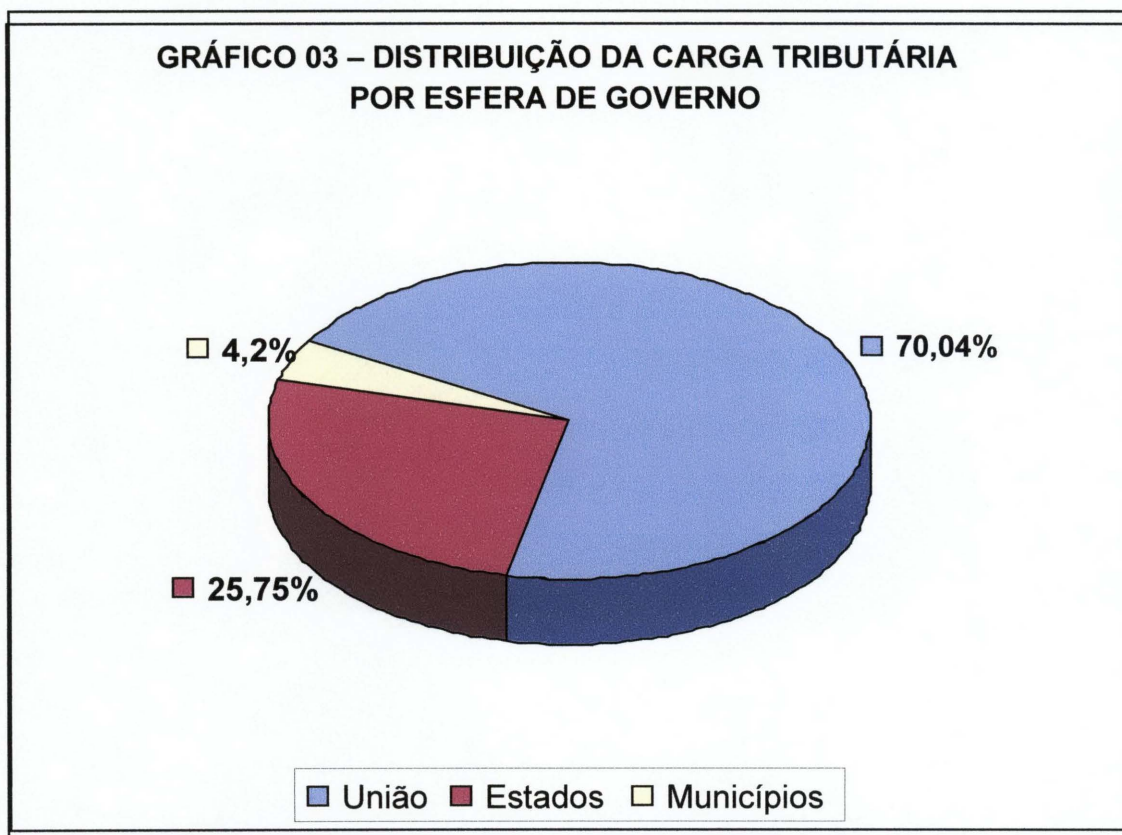


Fonte de Dados: Receita Federal

⁴ O ICMS possui legislações diferentes em cada estado, sendo que a Lei Federal que o instituiu só regula aspectos básicos, com o teto para a alíquota. Por causa dessa liberdade, os estados promovem alterações no ICMS para incentivar sua região, criando atritos com estados vizinhos.

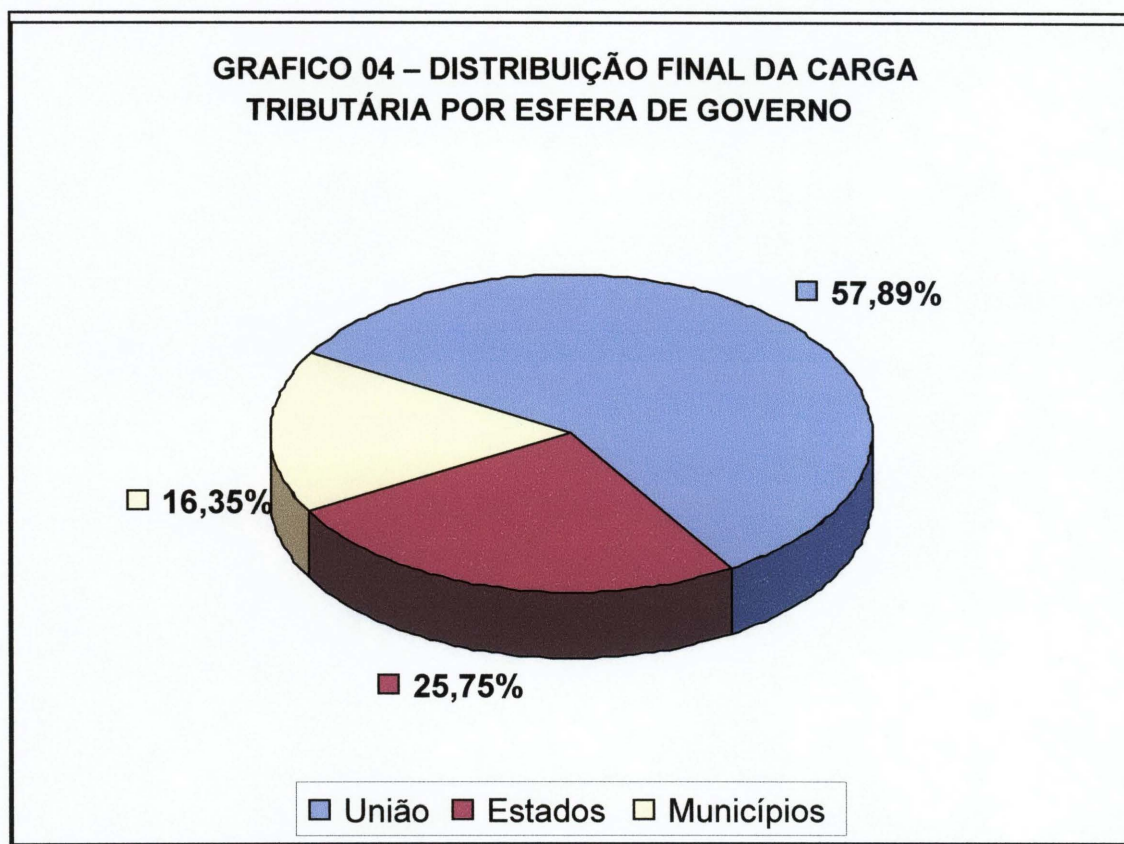
3.4 Arrecadação tributária por Esfera de Governo

Analisando a carga tributária por esfera de Governo (tabela04), primeiramente só no contexto de arrecadação bruta, notamos que a grande maioria das importâncias recebidas a títulos de tributos (70,04%) é de competência da União, ou seja, a arrecadação em nosso país é altamente centralizada.



Fonte de Dados: Receita Federal

Mesmo após todas as transferências entre os Entes Públicos⁵, notamos que mais da metade da arrecadação tributária permanece no âmbito Federal. Nos Estados ela permanece inalterada, enquanto a competente aos Municípios se eleva um pouco (vide tabela 05).



Fonte de Dados: Receita Federal

3.5 Arrecadação per Capita

A arrecadação per capita consiste num valor obtido através da divisão de todos os valores arrecadados a título de tributos (Federais, Estaduais e Municipais),

⁵ Receita Tributária Disponível = arrecadação direta (competências tributárias próprias) mais e/ou menos transferências constitucionais de impostos. Foram consideradas as seguintes transferências:

(i) União para Estados: FPE, FPEX, Seguro-Receita ICMS, Fundef, Salário-Educação e IOF-OURO;

(ii) União para Municípios: FPM, FPEX, Seguro-Receita ICMS, Fundef, ITR e IOF-OURO; e

(iii) Estados para Municípios: 25% do ICMS, 25% do FPEX e 50% do IPVA; além da redistribuição do Fundef-ICMS.

dividido pela população, a fim de se determinar hipoteticamente quanto cada cidadão deveria pagar de tributos.

Através de dados de arrecadação tributária da Secretaria da Receita Federal, divididos com a população do Brasil, obtivemos a arrecadação per capita dos últimos cinco anos e sua evolução (ver tabela 06):

TABELA 03 – ARRECADAÇÃO PER CAPITA 2001 - 2005			
Ano	População*	Arrecadação Bruta**	Arrecadação per Capita
2001	172.385.826	406,87	R\$ 2.360,23
2002	174.632.960	473,84	R\$ 2.713,35
2003	176.871.437	542,75	R\$ 3.068,61
2004	181.581.024	634,39	R\$ 3.493,70
2005	184.184.264	724,11	R\$ 3.931,44
* - Dados estimados pelo IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas			
** - Em Bilhões de Reais			

Pelos dados acima listados verificamos que se dividido proporcionalmente pela população do Brasil, cada cidadão seria responsável pelo montante de R\$ 3931,44, um aumento de 66,57% em relação à 2001.

3.6 Dias Trabalhados para Pagar Tributos

Um estudo desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário é o cálculo de dias de trabalho necessário para que o contribuinte pague seus tributos (Federais, Estaduais e Municipais). Segundo esse estudo, o contribuinte estima-se que o brasileiro necessita trabalhar até o dia 25 de maio para pagar todos os seus tributos.

Na tabela 07 temos um quadro evolutivo desse estudo feito desde o ano de 1986:

TABELA 04 – DIAS TRABALHADOS PARA PAGAR TRIBUTOS		
ANO	DIAS	MESES
1986	82	2 meses e 22 dias
1987	74	2 meses e 14 dias
1988	73	2 meses e 13 dias
1989	81	2 meses e 21 dias
1990	109	3 meses e 19 dias
1991	90	3 meses
1992	93	3 meses e 3 dias
1993	92	3 meses e 2 dias
1994	104	3 meses e 14 dias
1995	106	3 meses e 16 dias
1996	100	3 meses e 10 dias
1997	100	3 meses e 10 dias
1998	107	3 meses e 17 dias
1999	115	3 meses e 25 dias
2000	121	4 meses e 1 dia
2001	130	4 meses e 10 dias
2002	133	4 meses e 13 dias
2003	135	4 meses e 15 dias
2004	138	4 meses e 18 dias
2005	140	4 meses e 20 dias
2006	145	4 meses e 25 dias

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT

Utilizando a mesma metodologia com a carga tributária de outros países, o IBPT chegou a uma referência comparativa, como segue:

- SUÉCIA =	185 dias
- FRANÇA =	149 dias
- ESPANHA =	137 dias
- EUA=	102 dias
- ARGENTINA =	97 dias
- CHILE =	92 dias
- MÉXICO =	91 dias

3.7 Fatores que influenciam a arrecadação tributária federal

Como dito anteriormente, após a implantação do Plano Real, a arrecadação tributária encontrou um cenário estável que favoreceu o seu crescimento. Analisando os últimos cinco anos, encontramos os seguintes fatos que direta ou indiretamente influenciaram na variação da arrecadação tributária:

- 2001: Apesar de fatos que influenciassem negativamente na arrecadação⁶, a carga tributária obteve um crescimento de 1,41 pontos percentuais⁷ impulsionado principalmente por choques externos do que por majoração de alíquota;
- 2002: Como praticamente todo ano de eleições presidenciais, 2002 foi marcado por uma incerteza política que reflete no cenário econômico, aumentando o risco país e refletindo numa redução de investimentos, desvalorização cambial e alta da taxa de juros. No tocante à carga tributária, houve um aumento de 2,02 pontos percentuais, comparado com 2001, causado principalmente por fatores internos⁸;
- 2003: A retração da atividade ocasionada pelas taxas de juros resultou num baixíssimo crescimento (0,5%). Quanto à carga tributária, nota-se uma descontinuidade da curva ascendente da carga tributária, caindo 0,65 pontos percentuais. De fatos importantes a serem mencionados, temos o aumento da arrecadação da CSLL e do PIS⁹, sendo que esta última apresentou uma alteração em sua legislação, passando a ser um tributo não cumulativo, mas com majoração em sua alíquota;

⁶ No primeiro trimestre desse ano, a crise da argentina, associada com a crise energética e a contração no mercado mundial impactaram numa grande redução do crescimento, principalmente no setor industrial.

⁷ Para essa avaliação, pegou-se o relatório da carga tributária do ano em questão, elaborado pela Secretaria da Receita Federal.

⁸ Sendo o mais significativo o aumento da base tributável dos fundos de pensão e a criação da CIDE combustíveis.

⁹ No caso da CSLL houve um aumento da alíquota de 12% para 32% para as empresas prestadoras de serviços optantes pelo regime de tributação do lucro presumido; no caso do PIS, o seu aumento se deve pela inclusão das importações em sua base tributável.

- 2004: Nesse ano, notamos uma retomada da expansão da economia, devido a bons resultados nos três setores da economia, com reflexos nas exportações, redução na taxa de desemprego, etc. A carga tributária cresceu 1,01 pontos percentuais, sendo que dos aumentos, podemos citar o aumento da arrecadação da COFINS¹⁰;
- 2005: O crescimento ocorrido no ano passado se reflete, de forma mais amena no ano de 2005. Todos os setores apresentaram crescimento, mas o destaque fica para o setor industrial. A carga tributária teve uma variação positiva de 1,49 pontos percentuais, chegando a incrível marca de 37,37% do PIB, a mais alta já registrada. No destaque temos a arrecadação do IR e da CSLL, ambos influenciados pelo bom andamento da economia no ano.

4. Planejamento Tributário

4.1 Conceito

Pesquisas feitas pelo IBGE indicam que mais de 30% do faturamento da empresa é destinada ao Fisco, em forma de tributos. Se considerarmos com base o lucro, esse percentual chega a quase 47%. Por fim, se analisarmos o montante de custos e despesas, os de natureza tributária, chegam a mais da metade. Além do expressivo custo tributário para as empresas, as complexas normas jurídicas a respeito desse tema dificultam cada vez mais os empresários a ficar em dia com o Fisco. Nesse contexto que nasce a necessidade de gerir as atividades da empresa de forma a onerá-la menos no que se refere à parte fiscal. Foi a partir desse raciocínio que nasce o planejamento tributário.

¹⁰ Assim como o PIS, a COFINS teve alteração na sua legislação, passando a ser tributo não-cumulativo e com majoração de sua alíquota. Isso mais a inclusão das importações em sua base tributável justificaram o seu crescimento.

Temos então a definição do planejamento tributário, largamente utilizado em grandes empresas no mundo, como uma ferramenta a fim de promover o menor impacto de causa tributária no fluxo de caixa da empresa, por meio de um trabalho que consiste de ações do contador ou em conjunto com o profissional da área jurídica.

4.2 Finalidades do Planejamento Tributário

A economia fiscal, ou seja, a redução dos gastos com obrigações fiscais é o objetivo principal do planejamento tributário. Partindo desse princípio, dividimos a finalidade do planejamento tributário em três que são:

- a) Evitar a Incidência do Tributo: Através da adoção de procedimentos para evitar a ocorrência do fato gerador. Ex: No caso de tomada de empréstimos no exterior, a alíquota do IOF sobre o valor tomado é de 5% nas operações de prazo de até 90 dias e de 0% no caso de empréstimos com prazo maior de 90 dias;
- b) Reduzir o Montante do Tributo: No caso onde o planejamento busca reduzir ou a base de cálculo ou a alíquota a fim de um pagamento menor do tributo. EX: As empresas comerciais instaladas no Paraná, cujas atividades ocorrem na maioria dentro do estado (incidindo alíquota de 17% de ICMS) podem transferir sua sede para um estado vizinho e realizar operações interestaduais (onde a alíquota é de 12%);
- c) Postergar o Pagamento do Tributo: Onde as ações adotadas têm a finalidade de retardar a data para o pagamento do tributo, sem que isso acarrete em penalidades. Ex: nos contratos de prestação de serviço, é o contrato que determina quando será realizada a prestação, bem como os critérios do pagamento. Portanto, pode se concordar pela postergação da

realização da receita, a fim de adiar o pagamento dos impostos incidentes.

4.3 Operacionalização

Para a obtenção de uma maior economia fiscal, o processo de planejamento atua em todo o ambiente operacional da empresa, partindo de dentro da própria empresa, onde se busca ações por medidas gerenciais a fim de se obter a não-incidência, a redução do montante devido ou a postergação do pagamento (Ex: a postergação da realização da receita no contrato de prestação de serviços), seguindo para a esfera administrativa do órgão arrecadador, onde se busca alguma lacuna ou alternativa na legislação vigente para diminuição do ônus legal (Ex: a adequação dos perfumes, que se enquadraram na legislação do IPI como “deocolônias” enquadrando-os em uma alíquota menor do imposto), e finalmente junto à esfera judiciária, através da análise das ações do ente público para a busca de infrações no tocante da cobrança de tributos e assim, proceder com eventuais processos judiciais contra essas cobranças.

Esse processo pode ser de três tipos:

- Preventivo: Desenvolvido continuamente através de orientações, manuais de procedimentos e reuniões; sendo esse tipo utilizado principalmente para o cumprimento da legislação tributária em suas exigências principais e acessórias;
- Corretivo: Executado com a finalidade de detectar incorreções e anomalias, assim como indicar alternativas para a empresa regularizar esses problemas;
- Especial: Utilizado geralmente quando existem significativas alterações na legislação ou na ocorrência de novos fatos, onde se requer um planejamento mais dedicado e com conclusões precisas.

Importante frisar que o processo de planejamento tributário deve ser feito na esfera global da empresa, ou seja, deve ser feito levando em consideração todos os possíveis impactos que as ações podem causar com os demais tributos que a empresa é obrigada a recolher. Por exemplo, uma economia no pagamento de PIS e COFINS podem apresentar um reflexo na tributação do ICMS e do IPI que pode inviabilizar financeiramente o processo, denominado *Planejamento Míope*.

Outro impacto importante a ser analisado é nas outras consequências que o processo de economia fiscal pode gerar. Por exemplo, um processo judicial requer um depósito em juízo para que o processo corra. Como o tempo até a conclusão do mesmo é longo, o tempo que esse montante fica depositado pode prejudicar mais a empresa do que o pagamento do tributo.

4.4 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Quando falamos em planejamento tributário, dois termos surgem e nossa frente, sendo um deles o fruto do planejamento tributário: a Elisão Fiscal, e outro que constituem crime tributário: a Evasão Fiscal.

Existe ainda muita discussão sobre o entendimento de cada um desses conceitos, visto que há pouca diferença entre uma e outra, sendo a mais perceptível como o do tempo em que as ações para alcançar a economia fiscal é feita: Quando ele é executado antes da empresa executar o fato que gera a obrigação tributária, dizemos que trata-se de elisão fiscal, logo lícita; quando ela ocorre após a geração da obrigação tributária, geralmente trata-se de evasão fiscal, portanto ilícita.

4.4.1 Elisão Fiscal

Com a finalidade de obter a maior economia fiscal possível, a elisão fiscal busca, através de todo um processo de planejamento tributário – que estuda todas as possibilidades legais aplicáveis e busca qualquer lacuna na lei, encontrar a

alternativa de realização da operação de forma menos onerosa ao contribuinte – seja eliminando, reduzindo ou postergando o tributo, sem que este contrarie a lei.

É importante ter o conhecimento que o processo de planejamento tributário deve ser feito antes da operação se iniciar para que sua licitude seja atendida, já que se for feita após, pode se enquadrar como evasão fiscal, estudada mais adiante.

Como é um dever do administrador maximizar os lucros e reduzir as perdas, o planejamento tributário se tornou uma ferramenta indispensável para a empresa se tornar tão competitiva quanto o mundo globalizado exige.

4.4.2 Evasão Fiscal

Contrária à elisão fiscal, a evasão fiscal busca prática contrária à lei, de ocultar reduzir ou postergar o pagamento do tributo. Geralmente ocorre após o fato gerador do tributo ter sido consumado.

A lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei 8137/90), descreve diversos fatos que configuram a elisão fiscal, tipificando-a como crime. Dentre todas as ações proibidas citadas na lei, podemos citar:

- a) Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- b) Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;

- d) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributável possuir informação contábil diversa daquela que é por lei, fornecida à Fazenda Pública;
- f) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

4.5 A Lei Anti-Elisiva

Com a finalidade de tentar conter o planejamento tributário visando a economia de tributos e consequentemente conter a elisão fiscal, foi criada a Lei Complementar nº. 104/01 que alterou diversos dispositivos do CTN. Dentre elas, podemos citar as seguintes:

4.5.1 Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos

Com a finalidade de inibir o processo de elisão fiscal foi feita uma alteração ao art. 116 do CTN, onde foi criado um parágrafo único que diz:

“Art. 166 (...) Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

O impacto causado somente por essa alteração foi gigantesco, visto que por esse parágrafo foi outorgado à autoridade administrativa fiscal direito de interpretar

economicamente o fato gerador e desconsiderar atos e negócios jurídicos feitos pelo contribuinte na condição de ocorrer abuso do direito tributário.

Alguns estudiosos do direito, especialmente os defensores da elisão fiscal, consideram o parágrafo supracitado um abuso do poder público, visto que todo processo de planejamento tributário é realizado antes do início do ato ou negócio que gera a obrigação tributária, conseqüentemente, lícito e legítimo.

Portanto, a desconsideração desse processo pode implicar no desrespeito de sua capacidade contributiva¹¹, que é princípio geral de direito tributário (art. 145, III, § 1º, da CF).

Entretanto, para que essa alteração seja aplicada, falta ainda lei ordinária que defina claramente como a autoridade fiscal deverá agir, assim como uma definição clara e precisa do termo “dissimulação”¹² do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Essa definição é de suma importância para distinguir os atos e negócios jurídicos que visam essa dissimulação e os que não visam, sendo essa distinção fundamental para o atendimento do princípio da legalidade, da ampla defesa e do contraditório.

4.5.2 Disposição sobre Receita ou Rendimento

Através da Lei Complementar nº 104/2001 foi acrescentado ao art. 43 do CTN (que define o fato gerador do IR) dois novos parágrafos:

¹¹ Segundo Ricardo Lobo Torres, “é direito do contribuinte ter liberdade para planejar seus negócios na busca do menos imposto, desde mantenha nos limites da possibilidade expressiva da letra da lei...”

¹² De Plácido e Silva descreve: “Dissimulação – Do latim *dissimulatio*, de *dissimulare*, embora tendo sentido equivalente a simulação (disfarce, fingimento), é mais propriamente indicado como ocultação. É mais próprio à terminologia do Direito Tributário, para indicar a ocultação de mercadorias, escondidas para sonegação do imposto. A dissimulação de rendimentos vem a significar a falsidade da declaração, onde se mencionam as rendas, que estão sujeitas ao pagamento do imposto próprio”.

“Art. 43(...) § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese da receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.

Através desses novos parágrafos, o poder público busca meios de atingir de forma mais eficaz as operações feitas no exterior, entre elas os investimentos em paraísos fiscais (off shore), Adiantamentos de contratos de câmbio, rendimentos e bens adquiridos no exterior, etc.

4.5.3 Quebra de Sigilo Bancário

Outra disposição que causa polêmica no meio jurídico é a atribuição do direito de quebra do sigilo bancário de contribuintes pelos agentes fiscais tributários sem a prévia autorização do Poder Judiciário.

A polêmica causada por essa alteração pelo fato dela poder infringir a privacidade assegurada como direito fundamental, descrito no inciso X do art. 5º da Constituição Federal.

4.5.4 Cruzamento de Dados da CPMF

Através da Lei 10.174/01, que alterou o § 3º do art. 11 da Lei 9311/96, as informações prestadas pelas instituições responsáveis pela retenção e recolhimento da CPMF, constando a identificação dos contribuintes junto com os valores podem servir como instrumento para se instaurar procedimento administrativo sem que isso acarrete em quebra de sigilo bancário por parte das instituições financeiras pelo fornecimento dessas informações (LC nº 105/01).

5. Reforma Tributária

A Reforma tributária tem sido um tema bastante discutido desde a edição do Código Tributário Nacional, entre os anos de 1965 e 1966. Até aquela época o nosso sistema de tributação era praticamente o mesmo imposto por Portugal nos tempos de Brasil colônia, que consistia basicamente na arrecadação baseada no imposto de importação. Mas com a recessão causada durante e após as duas Grandes Guerras Mundiais, fez com que a arrecadação desse tributo diminuísse e estimulasse a reforma tributária.

Então, com a instituição do Código Tributário Nacional, considerado por muitos com um dos mais avançados da época, o nosso regime tributário passa a se basear principalmente nos impostos internos e de renda, através do Imposto de Renda e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias¹³. Entretanto, apesar de ser avançado, o Código Tributário centralizou muito a arrecadação, sendo esse o primeiro ponto para as discussões sobre uma nova reforma do sistema tributário brasileiro.

Com o passar do tempo, mais precisamente durante o século XX, diversos países adotaram mudanças em seus sistemas tributários, substituindo o lastreamento do imposto de renda pelos impostos sobre consumo, notado pelo denominado Imposto de Valor Adicionado – IVA.

Apesar do Brasil já contar com dois impostos com esse critério de cobrança, suas legislações complexas e com vários pontos falhos tornaram onerosos ao contribuinte e amplamente suscetíveis a sonegação fiscal.

Mas, principalmente pensando no modelo de IVA que a Comissão Especial de Reforma Tributária propôs algumas modificações que podem contribuir muito

¹³ Importante ressaltar que o ICM, posteriormente denominado ICMS, foi o primeiro imposto sobre o valor adicionado – IVA da história a ser implantado.

para o avanço ou pelo menos a atualização do nosso sistema tributário para algo mais justo.

5.1 Imposto sobre o valor adicionado - IVA

O IVA consiste num tipo de tributo que abrange todas as etapas da cadeia produtiva, incidindo de forma não cumulativa sobre o valor agregado em cada fase do processo produtivo. O Brasil, ao final na década de 60, foi o primeiro país do mundo a introduzir um amplo imposto desse tipo, cobrado segundo a técnica do valor agregado: o ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias, mais tarde denominado ICMS. O ICM cobriu todas as etapas da cadeia produtiva, envolvendo a produção, a distribuição e a venda ao consumidor final de um bem. Fomos o primeiro país do mundo a fazer isso, inclusive de forma pioneira em relação à então comunidade econômica européia.

Na tributação das vendas pode ser comparada como a uma forma de tributação aplicada indiretamente sobre os gastos dos agentes econômicos. Existem quatro modalidades para a escolha da base de incidência:

- a) Pela base de consumo geral, onde apenas o componente consumo da renda é tributado;
- b) Pela base de consumo seletivo, onde somente alguns bens são tributados;
- c) Por totalidade da renda, que inclui tanto o consumo quanto o investimento; e
- d) Pela totalidade das vendas, que tributa todas as transações da economia, inclusive as referentes ao consumo intermediário.

Quanto à imposição e recolhimento, o imposto pode ser arrecadado através de:

- a) Um único estágio (sobre as vendas no varejo ou no atacado, ou sobre os produtores) ou,

- b) Em estágios múltiplos (sobre o valor adicionado ou sobre o faturamento das empresas).

A combinação entre as alternativas anteriores resulta em uma série de possibilidades, dentre as quais o imposto incidente sobre a totalidade das vendas, sem a compensação do imposto pago anteriormente é o mais nocivo às empresas, por tratar-se de tributo cumulativo, incidente em cascata. Nesse caso, a carga tributária incidente sobre diferentes mercadorias depende do número de transações efetuadas até que as mesmas encontrem-se acabadas.

Para evitar a cumulatividade, é necessário que os impostos sobre vendas não onerem as transações intermediárias do processo de produção e distribuição de mercadorias. Sua base de incidência deve ser constituída apenas dos gastos finais dos agentes econômicos, o que significa que todos os bens e serviços devem ser tributados somente na proporção do valor que lhes é adicionado.

Se nestes gastos estão incluídas as aquisições de bens de capital tem-se o chamado IVA-Produto que, embora não apresente os mesmos problemas do imposto cumulativo, não é recomendado pela teoria das finanças públicas por desestimular o investimento produtivo.

Então, por eliminação, temos como melhor escolha aquela onde a base de incidência é a parcela consumo da renda. Os impostos com incidência seletiva sobre determinadas mercadorias (também conhecidos como *excise taxes*) devem ser complementares à tributação geral do consumo, pois a escolha exclusiva de uma base mais restrita traria a necessidade da imposição de alíquotas substancialmente mais elevadas para obter a mesma receita.

Existem dois mecanismos de tributar apenas os gastos finais dos agentes econômicos: ou tributa-se somente o último estágio da distribuição de mercadorias ou o valor adicionado em cada uma das etapas da produção e circulação. Isto é, a imposição e coleta podem se processar em estágio único, normalmente na etapa

varejista, constituindo o chamado **imposto sobre vendas a varejo (IVV)**; ou em múltiplos estágios, correspondendo ao **imposto sobre valor adicionado (IVA)**.

5.1.1 Métodos de cobrança de um IVA

O montante devido do IVA pode ser calculado através de três métodos:

- No método da adição, onde o valor adicionado é calculado somando-se o pagamento feito a todos os fatores de produção, inclusive os lucros auferidos em determinado período;
- No método da subtração, que apura o valor adicionado pela diferença entre o total das vendas e o total das compras de insumos. Nos dois métodos, uma vez encontrado o valor adicionado, aplica-se sobre mesmo a alíquota e chega-se ao imposto devido e;
- No método do crédito o qual se aplica a alíquota sobre o valor de cada venda, deste montante, subtrai-se o IVA arrecadado em cada compra. Ao contribuinte é concedido um crédito dos impostos pagos nas etapas anteriores que é abatido da sua dívida que surge quando uma nova transação é realizada.

Os três métodos divergem, portanto, na forma de apuração do montante devido do imposto. Enquanto nos métodos da adição e subtração a alíquota é aplicada diretamente sobre a base tributária, no método do crédito, a alíquota incide sobre o valor de cada venda, mas o que determina o montante de imposto a recolher é a diferença entre a soma dos débitos de IVA relativos a cada venda e a soma dos créditos referentes a cada compra.

Essas diferenças implicações que fazem com que um método mais viável do que outro, sendo a apuração pelo crédito a melhor.

As vantagens do método do crédito estão intimamente associadas ao fato das dívidas tributárias dos contribuintes estarem relacionadas entre si (criando um

importante elemento autofiscalizador), maior eficácia para desonerar os investimentos, a possibilidade de utilização de múltiplas alíquotas (sem perda de receita) e a não tributação de certas mercadorias em função de propósitos sociais ou econômicos.

O elemento autofiscalizador reside no fato de que os contribuintes só têm direito ao crédito do IVA relativo à aquisição de insumos quando, através da emissão de notas fiscais, declaram sua própria dívida com o fisco. São poucos os incentivos ao subfaturamento, pois a empresa vendedora teria que arcar com o risco de ser descoberta e a compradora, na suposição de que a evasão estivesse fora de seu alcance, teria que recolher um montante maior de imposto sobre suas vendas¹⁴.

No tocante à desoneração da aquisição de bens destinados, pelo método do crédito permitir uma diferenciação de alíquotas em diferentes estágios da produção e circulação de mercadorias, o montante total de IVA coletado pode ser determinado pela alíquota praticada nas transações finais. Assim, é possível praticar uma alíquota menor em um estágio intermediário da atividade econômica e recuperar a receita perdida na etapa posterior.

No que se trata da aplicação de alíquotas múltiplas, o método do crédito, permite a aplicação de uma alíquota zero, sem a necessidade de impor esta mesma alíquota nas etapas que antecederam a sua fabricação. Para tanto, basta isentar de tributação o valor das mercadorias em questão e conceder ao contribuinte um crédito referente aos tributos pagos em etapas anteriores.

Porém, vale ressaltar que a concessão de isenções deve ser feita cuidadosamente, especialmente quando aplicadas aos primeiros estágios da atividade econômica onde pode causar: a supertributação, (imposto devido na etapa seguinte não será calculado sobre o valor adicionado na fabricação de um dado produto, mas, sim, sobre o seu preço de venda) e o desaparecimento do elemento autofiscalizador.

¹⁴ Ressalta-se que o elemento fiscalizador não elimina a hipótese de sonegação, mas que contribui para a redução do mesmo, sendo que elemento não é encontrado em outras formas de tributação.

Por esta razão, é preciso evitar a utilização de expedientes que enfraquecem a cadeia débito-crédito. Dentre os mesmos, a concessão de um número excessivo de isenções é o menos recomendável, esta deve ser substituída pela cobrança de alíquotas reduzidas, sempre que for possível.

5.2 A Proposta da Reforma Tributária

Em 18 de Fevereiro, a Comissão Especial de Reforma Tributária criou a Proposta de Emenda à Constituição nº. 41/03, que se encontra em fase de tramitação. Nela, importantes modificações no texto constitucional são citadas como:

- Alteração da Constituição no que se refere ao Imposto sobre Grandes Fortunas;
- Transferência do Imposto Territorial Rural para a competência dos Estados e do Distrito Federal;
- Progressividade do Imposto sobre a Transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD e do Imposto sobre a transmissão *inter vivos* – ITBI;
- Uniformização da Legislação do ICMS;
- Desoneração das Exportações;
- Substituição da contribuição social sobre a folha de pagamentos por outra que incida sobre receita ou faturamento, de forma não-cumulativa.

Analisando as alterações acima citadas, vemos que a proposta sugere a eliminação de Lei Complementar para a regulamentação do IGF – Imposto de Grandes Fortunas, sendo regulamentado por lei ordinária, como os demais impostos, constituindo um importante tributo arrecadatório sem onerar as faixas mais pobres da população.

Outra mudança importante é quanto ao ITR, que deixa de ser de competência dos Municípios, passando para a competência Estadual, mantendo,

porém sua regulamentação por Lei Complementar. Essa mudança implica pelo fato desses entes públicos deterem maior facilidade no controle de imposição do imposto. A proposta também prevê a progressividade de suas alíquotas em relação à extensão da propriedade, com a finalidade de desestimular a manutenção de terras improdutivas. No tocante a arrecadação, prevê ainda que 50% (cinquenta por cento) da mesma seja distribuída para o Município de localização da propriedade.

No que se refere à progressividade do Imposto sobre a Transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD e do Imposto sobre a transmissão *inter vivos* – ITBI, com base no montante da operação, configura em tributação mais justa e que trará ao Congresso Nacional a discussão da matéria. Cabe lembrar que no caso do ITBI, a progressividade implica apenas nos atos onerosos de bens imóveis ou direitos sobre estes.

Quanto ao ICMS, a Proposta de Emenda, visa primeiramente, acabar com as 27 legislações estaduais, através da regulação do imposto por norma federal e a fixação de no máximo cinco alíquotas, definidas segundo a seletividade, onde incidirá em menor peso aos produtos do gênero alimentício de primeira necessidade.

O sistema de alíquotas interestaduais deve ser mantido, entretanto, a fim de proporcionar uma uniformização da incidência relativa ao contribuinte, a mesma será cobrada pelo estado de origem, ficando responsável pelo repasse ao estado de destino.

Por fim, todos os benefícios e incentivos fiscais pertinentes ao ICMS vão ser vedados, assim como a prorrogação dos incentivos já vigentes, pondo fim à competição fiscal entre os Estados.

A proposta também procura instituir um fundo de desenvolvimento regional, que tem como objetivo aplicar o dinheiro nela depositado para o desenvolvimento sustentado de regiões menos favorecidas do país. O fundo seria custeado pela transferência de 2% (dois por cento) da arrecadação do IR e IPI.

Na área da seguridade social, a proposta visa a substituição parcial ou total da contribuição social sobre a folha de pagamentos por uma que não seja cumulativa e que seja baseada na receita ou faturamento, assim visa-se promover uma redução da carga tributária na geração de emprego, finalidade social a ser obtida.

5.2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal

Um importante passo para a melhor gestão dos gastos públicos, a fim de promover um ambiente propício para a reforma tributária foi com a criação da Lei complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Através dela, estabeleceu-se normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas.

Dentre os itens constantes nela, destacamos o estabelecimento de limites máximos, por Poder, para as despesas de pessoal, em percentual da Receita Corrente Líquida (RCL). No que tange ao endividamento, determina a relação máxima que os estados e os municípios podem apresentar da Dívida Consolidada Líquida (DCL) sobre a RCL. Para a União, esse limite está sendo definido em projeto encaminhado ao Senado.

Outra determinação importante foi a proibição do financiamento dos municípios e dos estados junto ao Banco Central, e os empréstimos da União e dos estados aos municípios. Os governos também ficam impedidos de levantar recursos por intermédio das entidades por eles controladas e de antecipar receitas em relação a fato gerador não ocorrido.

A LRF também proíbe ou coíbe diversos abusos na administração financeira e patrimonial, particularmente no que se refere à antecipação de receitas orçamentárias, à concessão de garantias e à inscrição em restos a pagar, elementos que estiveram na raiz da crise do setor público.

CONCLUSÃO

O Brasil possui um Sistema Tributário complexo e oneroso ao empresário brasileiro, que precisa utilizar de várias ferramentas (dentre elas o planejamento tributário) a fim de reduzir o peso dos tributos nos seus produtos para torna-los mais competitivos no mercado.

No tocante à Reforma no Sistema Tributário, analisamos a Proposta 42/03 de Emenda Constitucional e consideramos que seu texto enfoca de maneira bem prática alguns objetivos que consideramos importantes para o avanço de nosso sistema tributário como: A tributação progressiva proporcional aos ganhos ou patrimônio, a eliminação das legislações do ICMS, regulando-o federalmente e instituindo suas alíquotas de acordo com a natureza dos produtos, a reforma na tributação sobre a folha de salários, visando onerar menos a empresa a fim dela poder contratar mais, dentre outras.

Entretanto, concordamos com o ponto de vista de alguns estudiosos que ressaltam antes da reforma tributária, deve ser feita uma reforma política tanto na simplificação do nosso sistema, a fim de dificultar a sonegação fiscal – principal fator nocivo para o incessante aumento em nossa carga tributária; como na revisão da distribuição da arrecadação tributária, de forma mais equilibrada e justa.

Também entendemos que, devido aos altos custos para a manutenção dos serviços de necessidade básica à população (Educação, Saúde, Habitação) e a necessidade de mais investimentos nessas áreas a fim de ampliá-las e melhorá-las, é muito cedo para discutir-se sobre a redução da carga tributária. Deve-se primeiro melhorar o modo de se tributar, tornando-o eficaz e só depois reduzir o peso dos impostos ao povo.

Só assim, regularizadas essas pendências, em conjunto com políticas de otimização dos gastos públicos, que União, Estados e Municípios podem decidir em elaborar ações para redução no ônus tributário, a fim de promover uma base para o fortalecimento do produto brasileiro frente ao mundo globalizado.

Referência Bibliográfica

FABRETTI, Laudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 4ª. ed. – São Paulo: Atlas. 2005.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9ª. ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

FIORIN, Rangel Perrucci. **Direito Tributário**. São Paulo: DPJ, 2005.

GRECCO, Marco Aurélio. LORENZO, Anna Paula Zonari de. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. ed. – São Paulo: Saraiva, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Onze tópicos para uma boa reforma tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n.36, nov. 1999. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1287>. Acesso em: 28 out. 2006.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 9ª. ed. – São Paulo: Atlas, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **2005 – Carga Tributária Brasileira.doc** Pesquisas e Levantamentos acerca da Carga Tributária Brasileira no ano de 2005. Curitiba, 30 de março de 2006. Arquivo (491 kbytes) Word 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6ª. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SABATOSVSKI, Emilio; FONTOURA Iara P. **Código Tributário Nacional**. 5ª. ed. – Curitiba: Juruá, 2005.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **CTB2005.pdf** Cálculo e avaliação da Carga Tributária Brasileira para o ano de 2005. Brasília, 27 de Agosto de 2006. Arquivo Acrobat Reader 7.0

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **33 Carga Tributária 2004.pdf** Cálculo e avaliação da Carga Tributária Brasileira para o ano de 2004. Brasília, 27 de Agosto de 2006. Arquivo Acrobat Reader 7.0

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **28 Carga Tributária 2003.pdf** Cálculo e avaliação da Carga Tributária Brasileira para o ano de 2003. Brasília, 27 de Agosto de 2006. Arquivo Acrobat Reader 7.0

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **26 Carga Tributária 2002.pdf** Cálculo e avaliação da Carga Tributária Brasileira para o ano de 2002. Brasília, 27 de Agosto de 2006. Arquivo Acrobat Reader 7.0

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **17 – Carga Tributária 2001.pdf** Cálculo e avaliação da Carga Tributária Brasileira para o ano de 2001. Brasília, 27 de Agosto de 2006. Arquivo Acrobat Reader 7.0

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27ª. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CAMARA DOS DEPUTADOS. Reforma Tributária. Disponível em <<http://www2.camara.gov.br/comissoes/temporarias/especial/reftribu/pec412003.html>> Acesso em 29 de outubro. 2006.



CÂMARA DOS DEPUTADOS

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N.º 41, DE 2003 (Do Poder Executivo)

MENSAGEM N.º 157/03

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

DESPACHO:
À COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE REDAÇÃO

Apreciação:
Proposição sujeita à apreciação do Plenário

PUBLICAÇÃO INICIAL
Art. 137, caput - RICD

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os artigos da Constituição a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 150.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

” (NR)

“Art. 153.

VII - grandes fortunas.

” (NR)

“Art. 155.

IV - propriedade territorial rural.

§ 1º

IV - será progressivo e terá alíquotas definidas em lei complementar.

§ 2º

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, conforme definido em lei complementar;

II - a não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, internas e interestaduais;

V - terá alíquotas internas uniformes em todo o território nacional, por mercadoria, bem ou serviço, em número máximo de cinco, observado o seguinte:

a) o regulamento de que trata o inciso VIII definirá a quais mercadorias, bens ou serviços serão aplicadas;

b) a menor alíquota será aplicada aos gêneros alimentícios de primeira necessidade definidos em lei complementar e aos bens, mercadorias e serviços definidos no regulamento de que trata o inciso VIII, prevalecendo sua aplicação mesmo nas operações interestaduais;

c) à exceção da alíquota prevista na alínea "b", não poderão ser inferiores à maior alíquota estabelecida para operações e prestações interestaduais;

d) aplicam-se às operações a que se refere o inciso IX, "a";

VI - relativamente a operações e prestações interestaduais, será observado o seguinte:

a) o imposto será cobrado no Estado de origem, ressalvadas as hipóteses excepcionais previstas em lei complementar;

b) caberá ao Estado de origem o imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual, não compreendendo, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando configure fato gerador dos dois impostos, nem o montante de imposto devido na forma da alínea seguinte;

c) caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre o montante que seria devido na operação ou prestação caso fosse interna, incluído o imposto sobre produtos industrializados em sua base de cálculo, e aquele devido pela aplicação da alíquota interestadual referido na alínea anterior;

d) nas operações com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, será aplicada a alíquota interna e o imposto devido caberá integralmente ao Estado de localização do destinatário;

e) a lei complementar definirá a forma como o imposto devido a que referem as alíneas "c" e "d" será atribuído ao respectivo Estado de localização do destinatário e poderá vedar que esse imposto seja objeto de compensação com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores e condicionar o aproveitamento do crédito fiscal a ele concernente para compensação com o montante devido nas operações e prestações seguintes

ao seu pagamento;

f) somente será considerada interestadual a operação em que houver a efetiva saída de mercadoria ou bem do Estado de onde se encontrem para o Estado de localização do destinatário, assim considerado aquele onde ocorrer a entrega da mercadoria ou bem;

VII - não será objeto de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido ou qualquer outro incentivo ou benefício fiscal ou financeiro que implique sua redução, exceto para atendimento ao disposto no art. 170, IX, hipótese na qual poderão ser aplicadas as restrições previstas na alíneas "a" e "b" do inciso II;

VIII - terá regulamento único, editado pelo órgão colegiado de que trata o inciso XII, "g", sendo vedada a adoção de norma autônoma estadual;

IX -

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, a qualquer título, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

X -

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurado o aproveitamento ou a manutenção do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

XI - a instituição por lei estadual limitar-se-á a estabelecer a exigência do imposto;

XII -

a) definir fatos geradores e contribuintes do imposto;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado, de serviços e de mercadorias;

g) dispor sobre as competências e o funcionamento do órgão colegiado integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade;

i) definir as bases de cálculo, de modo que o montante do imposto as integre, inclusive nas hipóteses do inciso IX;

j) prever regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 170, IX;

l) prever sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal, ou aos seus agentes, por descumprimento da legislação do imposto, especialmente do disposto no inciso VII.

§ 4º

II - nas operações interestaduais, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

§ 6º O imposto previsto no inciso IV:

I - será regulado por lei complementar, sendo vedada a adoção de norma autônoma estadual;

II - será progressivo e terá alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

III - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel;

IV - será considerado instituído em todos os Estados e no Distrito Federal na data prevista na lei complementar de que trata o inciso I." (NR)

"Art. 156.

§ 2º

III - poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel;

IV - poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

" (NI)

"Art. 158.

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

.....

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme critérios definidos em lei complementar." (NR)

"Art. 159.

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e nove por cento na seguinte forma:

.....

d) dois por cento, destinado a fundo nacional de desenvolvimento regional, para aplicação em regiões menos desenvolvidas do País, nos termos da lei;

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos na lei complementar a que se refere o art. 158, parágrafo único." (NR)

"Art. 195.

IV - movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

.....

§ 12. A lei que instituir, em substituição total ou parcial da contribuição incidente na forma do inciso I, "a", do **caput**, contribuição específica incidente sobre a receita ou faturamento definirá a forma da sua não-cumulatividade.

§ 13. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição incidente na forma do inciso I, "b", do **caput**, será não-cumulativa.

§ 14. A contribuição prevista no inciso IV do **caput**:

I - terá alíquota máxima de trinta e oito centésimos por cento e mínima de oito centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei;

II - não se sujeita ao disposto no art. 153, § 5º.

§ 15. Na hipótese do § 9º, a alíquota da contribuição de que trata o inciso I, "c", deste artigo, aplicável ao lucro das instituições referidas no inciso art. 192, I, não poderá ser inferior à maior das alíquotas previstas para as entidades a elas equiparadas e para as demais empresas." (NR)

"Art. 203.

Parágrafo único. A União instituirá programa de renda mínima destinado a assegurar a subsistência das famílias de baixa renda, a ser financiado solidariamente e realizado por meio de convênio com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na forma da lei complementar." (NR)

Art. 2º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se referem o art. 159, I, "c" e "d", da Constituição.

....." (N

Art. 3º Ficam acrescentados os seguintes artigos ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

"Art. 90. A lei complementar que disciplinar o imposto previsto no art. 155, II, da Constituição, com a redação dada por esta Emenda, disporá sobre o regime de transição, observado o seguinte:

I - para efeito de aplicação do disposto no art. 155, § 2º, VI, "c", da Constituição, com a redação dada por esta Emenda, poderá prever a implantação gradual, por mercadoria, bem ou serviço, dessa exigência, no decurso do prazo de dois anos, contados do início da exigência do imposto na forma dada por esta Emenda;

II - fixará prazos máximos de vigência para incentivos e benefícios fiscais, definindo também as regras vigentes à época da concessão, que permanecerão aplicáveis;

III - poderá criar fundos ou outros mecanismos necessários à

consecução da transição.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I, relativamente às operações e prestações interestaduais para as quais não se estabelecer a referida exigência, poderão ser mantidos os tratamentos previstos no art. 155, § 2º, VII, VIII e XI, da Constituição, com a redação anterior a esta Emenda.” (NR)

“Art. 91. Relativamente ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição, para efeito de aplicação do disposto no inciso IV, § 2º, do mesmo artigo, com a redação dada por esta Emenda, até que nova resolução seja editada, ficam mantidos os percentuais estabelecidos para as alíquotas interestaduais vigentes na data da promulgação desta Emenda.” (NR)

“Art. 92. Fica vedada, a partir da promulgação da presente Emenda, a concessão ou prorrogação de isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relativamente ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição.” (NR)

“Art. 93. Enquanto não iniciar a exigência da contribuição social prevista no art. 195, IV, da Constituição, permanecerá em vigor a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações, e a contribuição provisória por ela instituída manterá a alíquota de trinta e oito centésimos por cento.

Parágrafo único. A contribuição prevista no art. 195, IV, observará o disposto no art. 85 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.” (NR)

Art. 4º Os incisos I, II, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI e XII do § 2º e o inciso II do § 4º do art. 155 da Constituição, com a redação dada por esta Emenda, somente produzirão efeitos na data definida na lei complementar de que trata o inciso XII do § 2º do mesmo artigo, observando a redação dada por esta Emenda.

Art. 5º O inciso IV e o § 6º do art. 155 da Constituição, com a redação dada por esta Emenda, somente produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da promulgação da lei complementar de que trata o inciso I do § 6º do mesmo artigo.

Art. 6º Ressalvado o disposto nos arts. 4º e 5º, esta Emenda entra em vigor em 1º de janeiro do ano subsequente ao de sua promulgação.

Art. 7º Ficam revogados:

I - o inciso I do art. 161 da Constituição e o inciso II do § 3º do art. 84 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - a alínea "e" do inciso XII do § 2º e o inciso III do § 4º do art. 155 da Constituição, a partir da produção dos efeitos dos dispositivos a que se refere o art. 4º;

III - o inciso VI e o § 4º do art. 153 da Constituição, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da promulgação da lei complementar de que trata o art. 155, § 6º, I, da Constituição, com a redação dada por esta Emenda.

Brasília, DF 30 de abril de 2003

E.M.I. nº 84/MF/C.Civil

Em 30 de abril de 2003.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submetemos à apreciação de Vossa Excelência a inclusa Proposta de Emenda Constitucional que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

O tema "Reforma Tributária" tem sido recorrente nos debates nacionais, do ponto de vista do plano político, econômico ou social brasileiro, sem, entretanto, lograr-se êxito na efetivação das mudanças almejadas para a simplificação e a racionalização do Sistema Tributário Nacional.

Todavia, está claro que o Brasil necessita dessa reforma estrutural para elevação de sua eficiência econômica, estimulando a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e de renda.

Na busca da efetiva realização dessa reforma, foram desenvolvidos diversos debates sobre o tema, especialmente no âmbito do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, que congrega cidadãos atuantes da sociedade civil organizada e, também, com representações dos governos municipais e estaduais.

Há que se destacar o papel fundamental de todos os Governadores de Estado, que participaram ativa e construtivamente na concepção da proposta. A parceria dos Governadores com o Poder Executivo Federal foi essencial para que a presente proposta de Emenda verdadeiramente refletisse as demandas estaduais relativas à racionalização do Sistema Tributário Nacional.

Igualmente importante foi a participação das representações dos Municípios brasileiros, que contribuíram para o aperfeiçoamento da concepção do novo modelo e, em especial, da tributação desses Entes Federados.

Constitui-se, assim, em bases sólidas e democráticas, amplo e salutar fortalecimento federativo em torno das alterações a serem implementadas.

A partir desse conjunto de debates e do acordo sobre o tema obtido no Congresso Nacional, ao final do ano de 1999, produziram-se diagnósticos dos principais problemas a serem enfrentados e foram delineados os mecanismos necessários para o equacionamento de tais problemas, chegando-se a importantes convergências.

A presente proposta de reorganização do Sistema Tributário Nacional procura concretizar justamente o produto desses debates.

É certo que a reorganização desse Sistema é decisiva, da perspectiva das relações internas ou internacionais, para o bom funcionamento da economia e a melhor equação para as questões sociais, especialmente em decorrência do desenvolvimento da produção nacional.

No caso da seguridade social, a contribuição sobre a folha de salários tem se apresentado como um encargo que não estimula o emprego formal. Portanto, impõe-se mudar a lógica de financiamento da seguridade social para estimular a formalização das relações de trabalho, incentivando os setores que empregam mais trabalhadores e contribuindo, até mesmo, para torná-los mais competitivos.

A minoração da regressividade do sistema impositivo deverá resultar da ampliação e do aprimoramento da tributação direta, especialmente, pela progressividade que lhe está sendo conferida. No caso dos tributos indiretos, esse processo se dará pelos mecanismos de seletividade, observando-se a redução do ônus para as populações de baixa renda, mediante redução da carga tributária sobre os bens de consumo popular, em especial, sobre os gêneros alimentícios de primeira necessidade.

O novo modelo contemplará, também, a ampliação do universo de contribuintes, de forma a aumentar a distribuição do ônus tributário, com ênfase para a redução da evasão tributária e da informalidade. Nessa perspectiva, pode-se vislumbrar, inclusive, um redimensionamento das cargas tributárias individuais.

As mudanças no sistema de benefícios tributários também deverão contribuir para a ampliação da base impositiva e para o aumento do número de contribuintes, o que configurará grandes avanços para obtenção do equilíbrio concorrencial.

A maior eficiência será alcançada pela simplificação do sistema impositivo, reduzindo-se inclusive o custo do cumprimento das obrigações e do controle pelas administrações tributárias.

Reduzir a sonegação significa reduzir um dos mais injustos ônus sociais, pois com essa prática surge a competição desleal, trazendo vantagens econômicas para os sonegadores e reduzindo a competitividade dos bons contribuintes.

Não se pode olvidar também que o sistema tributário vigente sedimentou um nível de disponibilidade de receita para os entes federativos, o que torna inconveniente realizar uma reforma que reduza os níveis de arrecadação da União, dos Estados ou dos Municípios. Proceder à ruptura desse sistema poderia significar grandes transtornos à sociedade, inclusive pondo em risco a prestação dos serviços públicos.

Revela-se aí o desafio de mudar o modelo sem causar reduções nas receitas disponíveis e tampouco elevar a carga tributária total do País.

A superação desse desafio passa necessariamente pelo aumento da eficiência geral do sistema. Ou seja, arrecadar o mesmo, mas de forma mais justa, distribuída e eficiente, não causando impacto na disponibilidade dos entes federativos.

Adentrando ao detalhamento das mudanças propostas, tem-se, no que concerne ao imposto, de competência federal, incidente sobre as grandes fortunas, a eliminação da necessidade de regulamentação por lei complementar, equiparando-o, nesse aspecto, aos demais impostos que são regulamentáveis por lei ordinária.

Quanto ao imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), de competência federal, propõe-se transferi-lo para a competência dos Estados e do Distrito Federal, mantendo-se, porém, regulação por lei complementar. Tal medida objetiva permitir que a fiscalização, arrecadação e administração desse tributo sejam efetuadas pelos referidos entes federativos, que, por constituir a região geográfica em que se localiza o imóvel objeto da incidência, têm maior facilidade de controle da imposição.

A proposta contempla a determinação de sua progressividade, o que reforça a disposição constitucional de que o ITR deve desestimular a

manutenção de propriedades improdutivas, sobretudo daquelas que possuam grandes extensões.

Ademais, permite o aprimoramento da utilização do imposto como instrumento efetivo de aplicação de políticas públicas relativas à ocupação de terras, uma vez que os Estados e o Distrito Federal contam com estruturas fiscalizatórias e arrecadatórias fisicamente mais próxima dos imóveis rurais. Mantém, outrossim, a destinação de 50% (cinquenta por cento) da arrecadação desse tributo para o Município de localização do imóvel.

Determina-se, também, a progressividade para o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, objetivando torná-lo mais gravoso em relação às operações que importem transmissões de patrimônio de maior vulto, bem como o disciplinamento de suas alíquotas por meio de lei complementar, que trará para o âmbito do Congresso Nacional a discussão da matéria, antes restrita ao Senado Federal.

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”.

Tais circunstâncias trazem prejuízos ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, dificultam a administração, a arrecadação e a fiscalização do imposto e remetem, ainda, a graves problemas econômicos, pois os diferentes tratamentos estabelecidos provocam, muitas vezes, desequilíbrios concorrenciais e insegurança na definição de investimentos.

Para reversão desse quadro, atentando para a preservação da competência estadual desse tributo, propõe-se a uniformização das legislações, com regulação do imposto exclusivamente por normas de caráter nacional. Assim, o ICMS passará a ser regulado por lei complementar e por regulamento editado por órgão colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada adoção de norma estadual autônoma.

No mesmo sentido, há proposição de uniformização das alíquotas do imposto, que serão em número máximo de cinco. O estabelecimento dos padrões nacionais de alíquota será prerrogativa do Senado Federal, cabendo ao já mencionado órgão colegiado dos Estados definir a que mercadorias, bens ou serviços elas serão aplicadas.

Atentando-se para a seletividade do imposto e buscando reduzir a regressividade de sua incidência, propõe-se a aplicação da menor alíquota para as operações com gêneros alimentícios de primeira necessidade, conforme definição em lei complementar. O órgão colegiado dos Estados poderá prever a aplicação dessa alíquota para outras mercadorias, bens ou serviços.

Mantém-se o sistema de alíquotas interestaduais, que determina o sistema misto de partilha do imposto relativamente a operações e prestações ocorridas entre remetente e destinatário localizados em diferentes Estados.

Para ampliar a eficiência de sua administração e arrecadação, propõe-se, para essas operações interestaduais, a cobrança na origem, inclusive da parcela de imposto que caberá ao Estado de destino das mercadorias, bens ou serviços. Desse modo, uniformiza-se a incidência relativamente ao contribuinte que efetua a operação ou prestação, sejam elas internas ou interestaduais.

Ressalte-se que a cobrança na origem não se confunde com a questão da partilha da receita (observância do princípio da origem, do destino ou misto). Essa definição sobre a cobrança diz respeito apenas ao local onde será exigido o imposto, mas não a quem se destinará o produto de sua arrecadação.

Em realidade, implementadas a unificação da legislação e a cobrança do imposto na origem, prepara-se a estrutura para se enfrentar a questão da partilha de receita entre os Estados de origem e de destino, possibilitando eventual alteração do atual sistema, que observa um princípio misto.

Também alinhada às diretrizes de uniformização e simplificação, está a proposta de vedação de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, que propiciará, especialmente, o fim da competição predatória entre os Estados e a melhoria da eficiência arrecadatória do ICMS.

Propõe-se, ainda, elevar-se à sede constitucional a desoneração das exportações, assegurando-se o aproveitamento ou a manutenção dos créditos relativos aos insumos dos produtos exportados, situação que atualmente está regulada em lei complementar.

Por fim, a transição para o novo modelo do ICMS será definida pela lei complementar, ficando vedadas, desde logo, a concessão ou a prorrogação de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros atualmente existentes.

Para o imposto municipal incidente sobre a transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis ou de direitos sobre estes (ITBI), também se autoriza, expressamente, a sua progressividade em razão do valor do imóvel alienado, possibilitando ainda a aplicação de alíquotas diferenciadas em função da localização ou uso do imóvel.

A partir de solicitação de entidades representativas dos Municípios e tendo em conta as distorções provocadas pelo atual sistema de distribuição da participação dessas pessoas políticas na arrecadação do ICMS, propõe-se retirar da Constituição os critérios definidores do índice de participação, remetendo-se a fixação desses critérios à lei complementar.

Com vistas à promoção do desenvolvimento integrado e sustentado do País, propõe-se destinar dois por cento do produto da arrecadação do imposto de renda (IR) e sobre produtos industrializados (IPI) para um fundo nacional de desenvolvimento regional, que terá seus recursos aplicados na realização de uma política voltada ao crescimento de regiões ou zonas menos desenvolvidas do País.

O Brasil apresenta desequilíbrios regionais gravíssimos, sendo, portanto, necessários instrumentos que viabilizem a correção desse cenário, estabelecendo mecanismos que promovam um novo equacionamento das vantagens comparativas para a realização de investimentos produtivos.

Tal medida assume, então, primordial importância para promoção do equilíbrio regional, também propiciando a eliminação de instrumento pouco saudável à Federação, a denominada “guerra fiscal”, incentivando o investimento e estimulando o crescimento das regiões e zonas menos desenvolvidas do País.

A presente proposta de Emenda Constitucional introduz, também, com a inserção do inciso IV ao art. 195, a contribuição sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, agora em caráter permanente, com o propósito de estabelecer a redução de sua alíquota no tempo, condicionada à instituição de fontes substitutivas de arrecadação, remanescendo alíquota mínima destinada, tão-somente, ao controle fiscal.

Todavia, para que a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, instituída pela Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, não sofra solução de continuidade, está sendo inserido o art. 93 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com o fito de assegurar a sua cobrança até que seja exigida a contribuição permanente retromencionada.

Outra relevante alteração no Capítulo da Seguridade Social reside na opção criada pelo § 12 do art. 195, que possibilitará a substituição, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incida sobre receita ou faturamento, de forma não-cumulativa.

A medida contempla transformação histórica na forma de cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, mediante a redução da carga tributária sobre a geração de emprego, que é objetivo econômico e social a ser perseguido. Assim, auxiliará no processo de formalização das relações de trabalho e estimulará os setores que empregam mais trabalhadores.

O resultado para a economia é positivo, assim como deverá trazer ganhos importantes em termos de competitividade, uma vez que permitirá, também, a desoneração das exportações. O aumento do emprego formal, além de seu reflexo social positivo, poderá auxiliar na própria arrecadação da Previdência Social.

A inserção do parágrafo único no art. 203 traz a previsão, de cunho altamente social, de instituição, pela União, do programa de renda mínima, destinada a assegurar e manter a dignidade das famílias de baixa renda, mediante financiamento solidário e realização de convênios com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Por sua vez, a inserção do § 15 ao art. 195 contempla a fixação de alíquota mínima da contribuição social sobre o lucro, aplicável às instituições referidas no inciso I do art. 192 da Constituição, definindo que a mesma não poderá ser inferior à maior daquelas estabelecidas para as demais empresas.

A nova redação dada ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias amplia o prazo de vigência de uma norma relevante na condução da política econômica do Governo Brasileiro. Embora os indicadores da economia nacional estejam, hoje, bem melhores do que no passado, a cautela exige que se mantenha vigente tal comando até que as condições macroeconômicas e as incertezas do cenário internacional desapareçam.

Por fim, os art. 3º a 9º da presente proposta de Emenda Constitucional contemplam a forma de disciplinamento do regime de transição, a vigência dos dispositivos alterados ou inseridos e as revogações pertinentes.

Por esses motivos, em conformidade com as diretrizes traçadas por Vossa Excelência, encaminho proposta de Reforma Tributária que, mantendo a arrecadação nas três esferas de governo e fortalecendo a Federação, objetiva estimular a atividade econômica e a competitividade do País, através da racionalização e simplificação dos tributos, e promover a justiça social, desonerando as pessoas de menor renda e ampliando a progressividade do sistema.

Respeitosamente,

ANTONIO PALOCCI FILHO
Ministro de Estado da Fazenda

JOSÉ DIRCEU DE OLIVEIRA E SILVA
Ministro de Estado Chefe da Casa Civil
da Presidência da República

**LEGISLAÇÃO CITADA ANEXADA PELA
COORDENAÇÃO DE ESTUDOS LEGISLATIVOS - CEDI**

**CONSTITUIÇÃO
DA
REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
1988**

**TÍTULO IV
DA ORGANIZAÇÃO DOS PODERES**

**CAPÍTULO I
DO PODER LEGISLATIVO**

**Seção VIII
Do Processo Legislativo**

**Subseção II
Da Emenda à Constituição**

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

**TÍTULO VI
DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO**

**CAPÍTULO I
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**Seção II
Das Limitações do Poder de Tributar**

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
 II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos artigos 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b, c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

* § 6º com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

* § 7º acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de

outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Seção III Dos Impostos da União

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998 - DOU de 16/12/1998, em vigor desde a publicação).

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Seção IV Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos;
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

* Art. 155 com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

* § 1º, caput, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

* § 2º, caput, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

* Alínea a com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001.

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

** Alínea h acrescida pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

** Alínea i acrescida pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

§ 3º A exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

** § 3º com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

** § 4º, caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

** Inciso I acrescido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

** Inciso II acrescido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

** Inciso III acrescido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

** Inciso IV, caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

** Alínea a acrescida pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

** Alínea b acrescida pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

** Alínea c acrescida pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001.*

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

** § 5º acrescido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001 .*

Seção V

Dos Impostos dos Municípios

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

** Inciso III com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.*

IV - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993).

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

** § 1º, caput, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000 .*

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

** Inciso I acrescido pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000 .*

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

** Inciso II acrescido pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000 .*

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

** § 3º, caput, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002 .*

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

** Inciso I com redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002 .*

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

** Inciso II com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.*

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

** Inciso III acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002 .*

§ 4º (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993).

Seção VI

Da Repartição das Receitas Tributárias

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos art. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

** § único, caput, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000 .*

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

** Inciso I acrescido pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000 .*

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

** Inciso II acrescido pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000 .*

Art. 161. Cabe à lei complementar:

- I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;
- II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;
- III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos artigos 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

TÍTULO VII DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA

CAPÍTULO IV DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

I - a autorização para o funcionamento das instituições financeiras, assegurado às instituições bancárias oficiais e privadas acesso a todos os instrumentos do mercado financeiro bancário, sendo vedada a essas instituições a participação em atividades não previstas na autorização de que trata este inciso;

II - autorização e funcionamento dos estabelecimentos de seguro, resseguro, previdência e capitalização, bem como do órgão oficial fiscalizador;

** Inciso II com redação dada pela Emenda Constitucional nº 13, de 21/08/1996 .*

III - as condições para a participação do capital estrangeiro nas instituições a que se referem os incisos anteriores, tendo em vista, especialmente:

- a) os interesses nacionais;
- b) os acordos internacionais;

IV - a organização, o funcionamento e as atribuições do Banco Central e demais instituições financeiras públicas e privadas;

V - os requisitos para a designação de membros da diretoria do Banco Central e demais instituições financeiras, bem como seus impedimentos após o exercício do cargo;

VI - a criação de fundo ou seguro, com o objetivo de proteger a economia popular, garantindo créditos, aplicações e depósitos até determinado valor, vedada a participação de recursos da União;

VII - os critérios restritivos da transferência de poupança de regiões com renda inferior à média nacional para outras de maior desenvolvimento;

VIII - o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.

§ 1º A autorização a que se referem os incisos I e II será inegociável e intransferível, permitida a transmissão do controle da pessoa jurídica titular, é concedida sem ônus, na forma da

lei do sistema financeiro nacional, a pessoa jurídica cujos diretores tenham capacidade técnica e reputação ilibada, e que comprove capacidade econômica compatível com o empreendimento.

§ 2º Os recursos financeiros relativos a programas e projetos de caráter regional, de responsabilidade da União, serão depositados em suas instituições regionais de crédito e por elas aplicados.

§ 3º As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar.

TÍTULO VIII DA ORDEM SOCIAL

CAPÍTULO I DISPOSIÇÃO GERAL

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

CAPÍTULO II DA SEGURIDADE SOCIAL

Seção I Disposições Gerais

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V - equidade na forma de participação no custeio;
- VI - diversidade da base de financiamento;
- VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

** Inciso VII com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998.*

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

** Inciso I com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998.*

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

** Inciso II com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998 .*

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º A Lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

** § 8º com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998 .*

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

** § 9º acrescido pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998 .*

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

** § 10. acrescido pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998 .*

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

** § 11. acrescido pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998 .*

Seção II Da Saúde

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Seção IV Da Assistência Social

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

- I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
- V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

- I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;
- II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

** Artigo, caput, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 27, de 21/03/2000.*

§ 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b, e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição.

** § 1º acrescido pela Emenda Constitucional nº 27, de 21/03/2000.*

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.

** § 2º acrescido pela Emenda Constitucional nº 27, de 21/03/2000.*

Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes:

- I - no caso da União:
 - a) no ano 2000, o montante empenhado em ações e serviços públicos de saúde no exercício financeiro de 1999 acrescido de, no mínimo, cinco por cento;
 - b) do ano 2001 ao ano 2004, o valor apurado no ano anterior, corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto - PIB;
- II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, doze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; e
- III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

** Artigo caput e incisos acrescidos pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000.*

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que apliquem percentuais inferiores aos fixados nos incisos II e III deverão elevá-los gradualmente, até o exercício financeiro de 2004, reduzida a diferença à razão de, pelo menos, um quinto por ano, sendo que, a partir de 2000, a aplicação será de pelo menos sete por cento.

** § 1º acrescido pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000.*

§ 2º Dos recursos da União apurados nos termos deste artigo, quinze por cento, no mínimo, serão aplicados nos Municípios, segundo o critério populacional, em ações e serviços básicos de saúde, na forma da lei.

** § 2º acrescido pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000.*

§ 3º Os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundo de Saúde que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no art.74 da Constituição Federal.

** § 3º acrescido pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000.*

§ 4º Na ausência da lei complementar a que se refere o art.198, § 3º, a partir do exercício financeiro de 2005, aplicar-se-á à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o disposto neste artigo.

** § 4º acrescido pela Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000.*

Art. 84. A contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, prevista nos arts. 74, 75 e 80, I, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será cobrada até 31 de dezembro de 2004.

** Artigo, caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 1º Ficaprorrogada, até a data referida no caput deste artigo, a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações.

** § 1º acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 2º Do produto da arrecadação da contribuição social de que trata este artigo será destinada a parcela correspondente à alíquota de:

** § 2º caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

I - vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde;

** Inciso I acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

II - dez centésimos por cento ao custeio da previdência social;

** Inciso II acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

III - oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

** Inciso III acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 3º A alíquota da contribuição de que trata este artigo será de:

** § 3º, caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

I - trinta e oito centésimos por cento, nos exercícios financeiros de 2002 e 2003;

** Inciso I acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

II - oito centésimos por cento, no exercício financeiro de 2004, quando será integralmente destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

** Inciso II acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

Art. 85. A contribuição a que se refere o art.84 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não incidirá, a partir do trigésimo dia da data de publicação desta Emenda Constitucional, nos lançamentos:

** Artigo, caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

I - em contas correntes de depósito especialmente abertas e exclusivamente utilizadas para operações de:

** Inciso I, caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

a) câmaras e prestadoras de serviços de compensação e de liquidação de que trata o parágrafo único do art.2º da Lei nº 10.214, de 27 de março de 2001;

** Alínea a acrescida pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

b) companhias securitizadoras de que trata a Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997;

** Alínea b acrescida pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

c) sociedades anônimas que tenham por objeto exclusivo a aquisição de créditos oriundos de operações praticadas no mercado financeiro;

** Alínea c acrescida pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

II - em contas correntes de depósito, relativos a:

** Inciso II, caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

a) operações de compra e venda de ações, realizadas em recintos ou sistemas de negociação de bolsas de valores e no mercado do balcão organizado;

** Alínea a acrescida pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

b) contratos referenciados em ações ou índices de ações, em suas diversas modalidades, negociados em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros;

** Alínea b acrescida pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

III - em contas de investidores estrangeiros, relativos a entradas no País e a remessas para o exterior de recursos financeiros empregados, exclusivamente, em operações e contratos referidos no inciso II deste artigo.

** Inciso III acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 1º O Poder Executivo disciplinará o disposto neste artigo no prazo de trinta dias da data de publicação desta Emenda Constitucional.

** § 1º acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 2º O disposto no inciso I deste artigo aplica-se somente às operações relacionadas em ato do Poder Executivo, dentre aquelas que constituam o objeto social das referidas entidades.

** § 2º acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 3º O disposto no inciso II deste artigo aplica-se somente a operações e contratos efetuados por intermédio de instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários e sociedades corretoras de mercadorias.

** § 3º acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

Art. 86. Serão pagos conforme disposto no art. 100 da Constituição Federal, não se lhes aplicando a regra de parcelamento estabelecida no caput do art. 78 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os débitos da Fazenda Federal, Estadual, Distrital ou Municipal oriundos de sentenças transitadas em julgado, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

** Artigo, caput, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

I - ter sido objeto de emissão de precatórios judiciais;

** Inciso I acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

II - ter sido definidos como de pequeno valor pela lei de que trata o § 3º do art. 100 da Constituição Federal ou pelo art. 87 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

** Inciso II acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

III - estar, total ou parcialmente, pendentes de pagamento na data da publicação desta Emenda Constitucional.

** Inciso III acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 1º Os débitos a que se refere o caput deste artigo, ou os respectivos saldos, serão pagos na ordem cronológica de apresentação dos respectivos precatórios, com precedência sobre os de maior valor.

** § 1º acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 2º Os débitos a que se refere o caput deste artigo, se ainda não tiverem sido objeto de pagamento parcial, nos termos do art. 78 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, poderão ser pagos em duas parcelas anuais, se assim dispuser a lei.

** § 2º acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

§ 3º Observada a ordem cronológica de sua apresentação, os débitos de natureza alimentícia previstos neste artigo terão precedência para pagamento sobre todos os demais.

** § 3º acrescido pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002.*

Art. 89. Os integrantes da carreira policial militar do ex-Território Federal de Rondônia, que comprovadamente se encontravam no exercício regular de suas funções prestando serviços àquele ex-Território na data em que foi transformado em Estado, bem como os Policiais Militares admitidos por força de lei federal, custeados pela União, constituirão quadro em extinção da administração federal, assegurados os direitos e vantagens a eles inerentes, vedado o pagamento, a qualquer título, de diferenças remuneratórias, bem como ressarcimentos ou indenizações de qualquer espécie, anteriores à promulgação desta Emenda.

** Artigo, caput, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 38, de 12/06/2002.*

Parágrafo único. Os servidores da carreira policial militar continuarão prestando serviços ao Estado de Rondônia na condição de cedidos, submetidos às disposições legais e regulamentares a que estão sujeitas as corporações da respectiva Polícia Militar, observadas as atribuições de função compatíveis com seu grau hierárquico.

** §Único acrescido pela Emenda Constitucional nº 38, de 12/06/2002.*

LEI Nº 9.311, DE 24 DE OUTUBRO DE 1996.

INSTITUI A CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º É instituída a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF.

Parágrafo único. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art.2º, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

I - o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art.890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art.1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II - o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor de redução do saldo devedor;

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV - o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de crédito e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

FIM DO DOCUMENTO



Presidência da República

Casa Civil

Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Mensagem de veto

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento,

direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os [arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968](#); os [incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969](#); a [Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974](#); a [Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984](#); a [Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987](#); e a [Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999](#).

Brasília, 31 de julho de 2003; 182º da Independência e 115º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA
Antônio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 1º.8.2003

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 – (VETADO)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

4.04 – Instrumentação cirúrgica.

4.05 – Acupuntura.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 – Serviços farmacêuticos.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

4.10 – Nutrição.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.15 – Psicanálise.

4.16 – Psicologia.

4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.

4.18 – Inseminação artificial, fertilização *in vitro* e congêneres.

4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.

4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização *in vitro* e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pesca, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, **apart-hotéis**, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, hotéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.

12.07 – **Shows**, **ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows**, **ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (**franchising**).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento

de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.